I

(Akty, ktorých uverejnenie je povinné)

NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 2236/2004

z 29. decembra 2004,

ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (ES) č. 1725/2003, ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokiaľ ide o Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS) 1, 3 až 5, Medzinárodné účtovné štandardy (IAS) 1, 10, 12, 14, 16 až 19, 22, 27, 28, 31 až 41 a interpretácie Výboru pre interpretácie štandardov (SIC) 9, 22, 28 a 32

(Text s významom pre EHP)

KOMISIA EURÓPSKYCH SPOLOČENSTIEV,

so zreteľom na Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva,

so zreteľom na nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných štandardov [1], a najmä na jeho článok 3 ods. 1,

keďže:

(1) Nariadením Komisie (ES) č. 1725/2003 [2] boli prijaté, určité medzinárodné štandardy a interpretácie, ktoré boli platné k 1. septembru 2002.

(2) Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) vydala 31. marca 2004 okrem iného aj tri nové štandardy, Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS) 3 až 5 a dva zrevidované štandardy IAS 36 a 38, ktoré obsahujú závažné zmeny. Tieto nové štandardy ďalej dopĺňajú „stabilnú platformu“, t. j. súbor štandardov, ktoré musia uvedené spoločnosti Spoločenstva uvádzať vo svojich konsolidovaných účtoch od 1. januára 2005. Všeobecným cieľom je zlepšiť kvalitu Medzinárodných účtovných štandardov (IAS), ako aj zvýšiť konvergenciu účtovných štandardov vo svete.

(3) Konzultácia s technickými expertmi v danej oblasti potvrdzuje, že nové IFRS a zrevidované IAS spĺňajú technické kritériá prijatia, stanovené v článku 3 nariadenia (ES) č. 1606/2002, a najmä požiadavku vhodnosti pre európske verejné blaho.

(4) Dôsledkom prijatia IAS 36 sú zmeny a doplnenia IAS 16, ktorá bola prijatá nariadením (ES) č. 1725/2003 na zabezpečenie konzistencie príslušných účtovných štandardov.

(5) Dôsledkom prijatia IFRS 3, 4 a 5 sú zmeny a doplnenia k iným medzinárodným účtovným štandardom a interpretáciám na zabezpečenie konzistencie medzinárodných účtovných štandardov. Tieto závažné zmeny a doplnenia ovplyvňujú Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS) 1, Medzinárodné účtovné štandardy (IAS) 1, 10, 12, 14, 16 až 19, 27, 28, 31 až 34, 36 až 41 a interpretáciu vydanú Výborom pre interpretácie štandardov (SIC) 32. Okrem toho prijatím IFRS 3 sa Medzinárodný účtovný štandard (IAS) 22 a interpretácie vydané Výborom pre interpretáciu štandardov (SIC) 9, 22 a 28 stávajú nadbytočnými; mali by byť zodpovedajúcim spôsobom nahradené. Prijatie IFRS 5 by taktiež malo viesť k nahradeniu IAS 35.

(6) Nariadenie (ES) č. 1725/2003 by sa preto malo zodpovedajúcim spôsobom zmeniť a doplniť.

(7) Opatrenia stanovené v tomto rozhodnutí sú v súlade so stanoviskom Regulačného výboru pre účtovníctvo,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1

Príloha k nariadeniu (ES) č. 1725/2003 sa týmto mení a dopĺňa takto:

1. Medzinárodný účtovný štandard (IAS) 22 a interpretácie Výboru pre interpretácie štandardov (SIC) 9, 22 a 28 sa nahrádzajú Medzinárodným štandardom finančného výkazníctva (IFRS) 3 *Podnikové kombinácie*, ako je uvedené v prílohe k tomuto nariadeniu.

[1] Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.

[2] Ú. v. EÚ L 261, 13.10.2003, s. 1. Nariadenie naposledy zmenené a doplnené nariadením (ES) č. 2086/2004 (Ú. v. EÚ L 363, 9.12.2004, s. 1).

2. (IFRS) 4 *Poistné zmluvy* sa vkladajú, ako je uvedené v prílohe k tomuto nariadeniu.

3. IAS 35 sa nahrádza IFRS 5 *Viazané aktíva držané na predaj a prerušené operácie*, ako je uvedené v prílohe k tomuto nariadeniu.

4. IAS 36 a 38 sa nahrádzajú IAS 36 a 38, ako je uvedené v prílohe k tomuto nariadeniu.

5. Dôsledkom prijatia IFRS 3 sú zmeny a doplnenia IFRS 1, IAS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37, 39 a SIC 32 na zabezpečenie konzistencie účtovných štandardov.

6. Dôsledkom prijatia IFRS 4 sú zmeny a doplnenia IFRS 1 a IAS 18, 19, 32, 37, 39, 40 na zabezpečenie konzistencie medzinárodných účtovných štandardov.

7. Dôsledkom prijatia IFRS 5 sú zmeny a doplnenia IFRS 1, IFRS 3 a IAS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40, 41 na zabezpečenie konzistencie účtovných štandardov.

Článok 2

Toto nariadenie nadobúda účinnosť tretím dňom po jeho uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.

Uplatňuje sa najneskôr od 1. januára 2005.

Toto nariadenie je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

V Bruseli 29. decembra 2004

Za Komisiu
Charlie McCREEVY
člen Komisie

PRÍLOHA

MEDZINÁRODNÉ ŠTANDARDY FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA

č.	**Názov**
IFRS 3	Podnikové kombinácie
IFRS 4	Poistné zmluvy
IFRS 5	Viazané aktíva držané na predaj a prerušené operácie
IAS 36	Znehodnocovanie aktív
IAS 38	Nehmotné aktíva

Reprodukcia sa povoľuje v rámci Európskeho hospodárskeho priestoru. Všetky existujúce práva vyhradené mimo EHP, s výnimkou práva na reprodukovanie na účely osobného používania alebo iného čestného obchodovania. Ďalšie informácie možno získať od IASB na www.iasb.org.uk

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA IFRS 3

Podnikové kombinácie

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-13
Identifikácia podnikovej kombinácie	4-9
Podnikové kombinácie zahŕňajúce podniky pod spoločnou kontrolou	10-13
Metóda účtovania	14-15
Uplatňovanie nákupnej metódy	16-65
Identifikácia nadobúdateľa	17-23
Náklady podnikovej kombinácie	24-35
Úpravy nákladov podnikovej kombinácie podmienené budúcimi udalosťami	32-35
Alokácia nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky	36-60
Identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného	41-44
Nehmotný majetok nadobúdaného	45-46
Podmienené záväzky nadobúdaného	47-50
Goodwill	51-55
Presah podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, nad nákladmi	56-57
Podniková kombinácia realizovaná vo fázach	58-60
Dočasné stanovenie prvotného účtovania	61-65
Úpravy po ukončení prvotného účtovania	63-64
Vykázanie odložených daňových aktív po ukončení prvotného účtovania	65
Zverejňovanie	66-77
Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti	78-85
Predtým vykázaný goodwill	79-80
Predtým vykázaný negatívny goodwill	81
Predtým vykázaný nehmotný majetok	82
Účtovanie investícií metódou vlastného imania	83-84
Obmedzené spätné uplatňovanie	85
Zrušenie platnosti ďalších vyhlásení	86-87

CIEĽ

1. Cieľom tohto IFRS je špecifikovať finančné výkazníctvo podniku v prípade, ak vykoná *podnikovú kombináciu*. Tento IFRS špecifikuje, že všetky podnikové kombinácie by sa mali účtovať pomocou uplatňovania nákupnej metódy. Preto nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný majetok, záväzky a *podmienené záväzky* nadobúdaného k *dátumu nadobudnutia* v ich *reálnej hodnote*, a taktiež vykazuje *goodwill*, ktorý sa následne testuje na zníženie hodnoty (neamortizuje sa).

ROZSAH

2. S výnimkou ustanovení odseku 3 podniky budú uplatňovať tento IFRS pri účtovaní všetkých podnikových kombinácií.

3. Tento IFRS sa nevzťahuje na:

   (a) podnikové kombinácie, v rámci ktorých sa jednotlivé podniky alebo *podnikania* spájajú za účelom vytvorenia *spoločného podnikania*.

   (b) podnikové kombinácie zahŕňajúce podniky alebo podnikania pod spoločnou kontrolou.

   (c) podnikové kombinácie zahŕňajúce dva alebo viac *spoločných podnikov*.

   (d) podnikové kombinácie, v rámci ktorej sa oddelené podniky alebo podnikania prostredníctvom zmluvy spoja za účelom vytvorenia *vykazujúceho podniku* bez toho, aby došlo k získaniu vlastníckych podielov (napríklad ide o kombinácie, v rámci ktorých sa podniky spoja za účelom vytvorenia dvojito kótovanej korporácie).

Identifikácia podnikovej kombinácie

4. Podniková kombinácia je spojenie oddelených podnikov alebo podnikaní do jedného vykazujúceho podniku. Výsledkom takmer všetkých podnikových kombinácií je skutočnosť, že jeden podnik – nadobúdateľ získa *kontrolu* nad jedným alebo viacerými podnikaniami (podnikmi) – nadobúdaným. Ak podnik získa kontrolu nad jedným alebo viacerými podnikmi, ktoré sa nezaoberajú podnikaním, takéto spojenie nemožno považovať za podnikovú kombináciu. Ak podnik nadobudne skupinu majetku alebo majetok v zostatkovej hodnote, ktorý nepredstavuje podnikanie, rozdelí náklady skupiny medzi jednotlivý identifikovateľný majetok a záväzky v skupine na základe ich reálnych hodnôt k dátumu nadobudnutia.

5. Podniková kombinácia môže byť štruktúrovaná rôznymi spôsobmi, ktoré sú podmienené právnymi, daňovými alebo inými dôvodmi. Môže zahŕňať kúpu podniku podnikom, kúpu všetkého majetku iného podniku v zostatkovej hodnote, prevzatie záväzkov iného podniku, alebo nákup časti majetku v zostatkovej hodnote iného podniku, ktorý spolu tvorí jedno alebo viacero podnikaní. Môže sa uskutočniť vydaním majetkových nástrojov alebo prevodom peňažných prostriedkov, peňažných ekvivalentov alebo iného majetku, alebo vzájomnou kombináciou uvedených spôsobov. Transakcia sa môže uskutočniť medzi akcionármi kombinujúcich sa podnikov, alebo medzi jedným podnikom a akcionármi druhého podniku. Môže zahŕňať založenie nového podniku za účelom kontroly kombinujúcich sa podnikov alebo prevedeného majetku v zostatkovej hodnote, alebo reštrukturalizáciu jedného alebo viacerých kombinujúcich sa podnikov.

6. Podniková kombinácia môže vyústiť do vzťahu materský podnik - dcérsky podnik, v ktorom nadobúdateľom je *materský podnik* a nadobúdaným je *dcérsky podnik* nadobúdateľa. Za takýchto okolností nadobúdateľ uplatňuje tento IFRS vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke. Zahŕňa jeho podiel v nadobúdanom v rámci všetkých individuálnych účtovných závierok, ktoré vydáva, ako investícia do dcérskeho podniku (pozri IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*).

7. Podniková kombinácia môže zahŕňať nákup majetku v zostatkovej hodnote, vrátane goodwillu iného podniku, než nákup majetku iného podniku. Takáto podniková kombinácia nevyúsťuje do vzťahu medzi materským a dcérskym podnikom.

8. Do definície podnikovej kombinácie a teda spadajúce pod pôsobnosť tohto IFRS sú podnikové kombinácie, v rámci ktorých jeden podnik získa kontrolu nad druhým, avšak pokiaľ ide o dátum získania kontroly (t. j. dátum nadobudnutia), tento nesúhlasí s dátumom alebo dátumami získania vlastníckeho podielu (t. j. *dátum alebo dátumy výmeny*). K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, ak podnik, do ktorého sa investuje, uzatvorí zmluvu o spätnom odkúpení akcií s niektorými s jeho investorov a výsledkom je zmena kontroly nad podnikom, do ktorého sa investuje.

9. Tento IFRS neustanovuje účtovanie spoločníkov, týkajúce sa podielov v spoločnom podnikaní (pozri IAS 31 *Podiely v spoločnom podnikaní*).

Podnikové kombinácie zahŕňajúce podniky pod spoločnou kontrolou

10. Podniková kombinácia zahŕňajúca jednotky alebo podnikanie pod spoločnou kontrolou je podnikovou kombináciou, v rámci ktorej sú všetky kombinujúce sa podniky alebo podnikania kontrolované tou istou stranou alebo stranami pred a po uskutočnení podnikovej kombinácie, a takáto kontrola nie je kontrolou prechodnou.

11. Skupina jednotlivcov sa bude považovať za skupinu kontrolujúcu podnik vtedy, ak v dôsledku zmluvných dohôd majú kolektívne právo riadiť jeho finančné a prevádzkové postupy tak, aby získali požitky z činnosti podniku. Preto podniková kombinácia nespadá pod pôsobnosť tohto IFRS vtedy, ak tá istá skupina jednotlivcov má v dôsledku zmluvných dohôd kolektívnu moc riadiť finančné a prevádzkové postupy každého z kombinujúcich sa podnikov tak, aby skupina získala požitky z jeho činností, pričom takáto rozhodná kolektívna moc nie je mocou dočasnou.

12. Podnik môže byť kontrolovaný jednotlivcom alebo skupinou jednotlivcov činných v rámci zmluvnej dohody, a takáto skupina nemusí spadať pod požiadavky na vykazovanie uvedené v rôznych IFRS. Preto pre kombinujúce sa podniky nie je nevyhnutné, aby boli zahrnuté ako súčasť tej istej konsolidovanej účtovnej závierky, aby sa podniková kombinácia považovala za kombináciu zahŕňajúcu podniky pod spoločnou kontrolou.

13. Rozsah *menšinových podielov* v každom z kombinujúcich sa podnikov pred a po podnikovej kombinácii nie je podstatný pre stanovenie, či kombinácia zahŕňa podniky pod spoločnou kontrolou. Podobne aj skutočnosť, že jeden z kombinujúcich sa podnikov je dcérskou spoločnosťou, ktorá bola vyňatá z konsolidovanej účtovnej závierky skupiny v súlade s IAS 27, nie je dôležitá pri stanovení, či kombinácia zahŕňa podniky pod spoločnou kontrolou.

METÓDA ÚČTOVANIA

14. **Všetky podnikové kombinácie sa budú účtovať pomocou nákupnej metódy.**

15. Nákupná metóda vníma podnikovú kombináciu z pohľadu kombinujúceho sa podniku, ktorý sa identifikuje ako nadobúdateľ. Nadobúdateľ kupuje majetok v zostatkovej hodnote a vykazuje nadobudnutý majetok a záväzky a podmienené záväzky, vrátane tých, ktoré nadobúdaný predtým vykazoval. Na ocenenie majetku a záväzkov nadobúdateľa transakcia nemá vplyv, a ani sa žiadny dodatočný majetok alebo záväzky nadobúdateľa nevykazujú ako výsledok transakcie, pretože nie sú predmetom transakcie.

UPLATŇOVANIE NÁKUPNEJ METÓDY

16. Uplatnenie nákupnej metódy zahŕňa nasledujúce kroky:

(a) identifikácia nadobúdateľa;

(b) ocenenie nákladov podnikovej kombinácie;

a

(c) alokácia (k dátumu nadobudnutia) nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky.

Identifikácia nadobúdateľa

17. **Nadobúdateľ sa musí identifikovať v rámci všetkých podnikových kombinácií. Nadobúdateľ je kombinujúci sa podnik, ktorý získa kontrolu nad ostatnými kombinujúcimi sa podnikmi alebo podnikaniami.**

18. Pretože nákupná metóda vníma podnikovú kombináciu z hľadiska nadobúdateľa, predpokladá, že jednu zo strán transakcie možno identifikovať ako nadobúdateľa.

19. Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku alebo podnikania za účelom získania úžitkov z jeho činností. Kombinujúci sa podnik sa bude považovať za podnik kontrolujúci iný kombinujúci sa podnik v prípade, ak získa viac než polovicu jeho hlasovacích práv s výnimkou situácie, ak sa dá preukázať, že takéto vlastnenie netvorí podstatu získania kontroly. Aj napriek skutočnosti, že jeden z kombinujúcich sa podnikov nezíska viac, než polovicu hlasovacích práv druhého kombinujúceho sa podniku, môže získať kontrolu nad takýmto podnikom, ak v dôsledku kombinácie získa:

(a) kontrolu nad viac než polovicou hlasovacích práv druhého podniku na základe dohody s ostatnými investormi;

alebo

(b) právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery druhého podniku podľa štatútu alebo dohody;

alebo

(c) právomoc menovať alebo odvolať väčšinu členov predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhého podniku;

alebo

(d) právomoc obsadiť väčšinu hlasov na zhromaždení predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhého podniku.

20. Hoci identifikácia nadobúdateľa môže byť niekedy zložitá, obyčajne sú prítomné príznaky jeho existencie. Napríklad:

(a) ak je reálna hodnota jedného z kombinujúcich sa podnikov podstatne vyššia než reálna hodnota druhého podniku, podnik s vyššou reálnou hodnotou pravdepodobne bude nadobúdateľom;

(b) ak k podnikovej kombinácii dôjde formou bežných majetkových nástrojov s hlasovacími právami za peňažnú hotovosť alebo iný majetok, podnik, ktorý ponúka peňažnú hotovosť alebo iný majetok pravdepodobne bude nadobúdateľom;

a

(c) ak je výsledkom podnikovej kombinácie manažment, ktorý má právomoci presadiť svoju voľbu manažérskeho tímu v rámci výsledného kombinovaného podniku, podnik, ktorý má takúto právomoc, bude pravdepodobne nadobúdateľom.

IFRS 3

21. V rámci podnikovej kombinácie realizovanej formou výmeny majetkových podielov je za nadobúdateľa považovaný podnik, ktorý emituje majetkové podiely. Avšak pri stanovovaní, ktorý podnik má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery druhého podniku (alebo podnikov) tak, aby z jeho činnosti získal úžitky, sa musia brať na zreteľ všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti. V rámci niektorých podnikových kombinácií, ktoré sa bežne nazývajú spätnými akvizíciami, je nadobúdateľom podnik, ktorého majetkové podiely boli nadobudnuté, a nadobúdaným je emitujúci podnik. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď sa súkromný podnik nechá nadobudnúť menším verejným podnikom za účelom možnosti kótovania na burze cenných papierov. Aj keď sa z právneho hľadiska emitujúci verejný podnik považuje za materský podnik a súkromná spoločnosť za dcérsky podnik, právnym dcérskym podnikom je nadobúdateľ, ak má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery právnej materskej spoločnosti tak, aby z jej činnosti získal úžitok. Nadobúdateľ spravidla býva väčšia spoločnosť; avšak skutočnosti a okolnosti podnikovej kombinácie niekedy naznačujú, že menší podnik nadobudol väčší podnik. Usmernenia týkajúce sa účtovania spätných akvizícií sú uvedené v odsekoch B1 – B15 Prílohy B.

22. Ak sa vytvorí nový podnik, ktorý emituje majetkové nástroje za účelom realizácie podnikovej kombinácie, jeden z kombinujúcich sa podnikov, ktorý predtým existoval, sa bude na základe dostupných dôkazov považovať za nadobúdateľa.

23. Podobne aj v prípade, ak podniková kombinácia zahŕňa viac, než dva kombinujúce sa podniky, jeden z kombinujúcich sa podnikov, ktorý existoval pred kombináciou sa bude na základe dostupných dôkazov považovať za nadobúdateľa. Stanovenie nadobúdateľa v takýchto prípadoch zahŕňa posúdenie (okrem iného) – ktorý z kombinujúcich sa podnikov dal podnet k realizácii kombinácie, a či majetok alebo výnosy jedného z kombinujúcich sa podnikov významne prevyšujú majetok alebo výnosy iných podnikov.

Náklady podnikovej kombinácie

24. **Nadobúdateľ ocení náklady podnikovej kombinácie ako agregovanú sumu:**

(a) reálnych hodnôt (k dátumu výmeny) poskytnutého majetku, nadobudnutých záväzkov a nadobúdateľom emitovaných majetkových nástrojov výmenou za kontrolu nad nadobúdaným;

a

(b) všetkých nákladov priamo priraditeľných podnikovej kombinácii.

25. Dátum nadobudnutia je dátumom, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa kontrolu nad nadobúdaným. Ak k takejto situácii dôjde prostredníctvom jednej výmennej transakcie, dátum výmeny je zhodný s dátumom nadobudnutia. Podniková kombinácia však môže zahŕňať viac než jednu výmennú transakciu, napríklad v prípade, ak k nej dôjde v rámci jednotlivých fáz postupných nákupov akcií. Ak dôjde k takejto situácii:

(a) náklady na kombináciu predstavujú agregované náklady jednotlivých transakcií;

a

(b) dátum výmeny je dátumom každej výmennej transakcie (t. j. dátumom, ku ktorému sa v účtovnej závierke nadobúdateľa vykáže každá jednotlivá investícia), zatiaľ čo dátum nadobudnutia je dátumom, ku ktorému nadobúdateľ získa kontrolu nad nadobúdaným.

26. Poskytnutý majetok a vzniknuté alebo nadobudnuté záväzky nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným sa v súlade s odsekom 24 musia k dátumu výmeny oceňovať v ich reálnych hodnotách. Preto ak dôjde k odloženiu úhrady časti alebo všetkých nákladov na podnikovú kombináciu, reálna hodnota takéhoto odloženého komponentu sa bude stanovovať diskontovaním súm, rovnajúcich sa k dátumu výmeny ich reálnej hodnote, berúc na zreteľ akúkoľvek prémiu alebo diskont, ku vzniku ktorých môže dôjsť pri vyrovnaní.

27. Zverejnená cena kótovaného majetkového nástroja k dátumu výmeny poskytuje najlepší dôkaz reálnej hodnoty nástroja a mala by byť použitá, s výnimkou mimoriadnych okolností. Iné dôkazové a hodnotiace metódy sa budú zvažovať len v rámci mimoriadnych okolností, kedy nadobúdateľ môže preukázať, že zverejnená cena k dátumu výmeny nepredstavuje spoľahlivý indikátor reálnej hodnoty, a že iné dôkazové a hodnotiace metódy poskytujú spoľahlivejší základ ocenenia reálnej hodnoty majetkového nástroja. Zverejnená cena k dátumu výmeny je nespoľahlivým ukazovateľom, len ak bola ovplyvnená obmedzenosťou trhu. Ak zverejnená cena k dátumu výmeny nie je spoľahlivým indikátorom alebo ak pre majetkové nástroje emitované nadobúdateľom zverejnená cena neexistuje, reálnu hodnotu týchto nástrojov možno odhadnúť napríklad pomocou odkazu na ich pomerný podiel v reálnej hodnote nadobúdateľa alebo odkazu na pomerný podiel v reálnej hodnote nadobúdaného a to podľa toho, ktorý z postupov je jednoznačnejší. Reálna hodnota (k dátumu výmeny) peňažného majetku poskytnutého akcionárom nadobúdaného ako alternatívy k majetkovým nástrojom môže taktiež slúžiť ako dôkaz celkovej reálnej hodnoty poskytnutej nadobúdateľom výmenou za získanie kontroly nad nadobúdaným. V každom prípade je nevyhnutné dôkladne zvážiť všetky aspekty kombinácie, vrátane významných faktorov, ovplyvňujúcich rokovania. Ďalšie usmernenia týkajúce sa stanovenia reálnej hodnoty majetkových nástrojov sú uvedené v IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*.

28. Náklady na podnikovú kombináciu zahŕňajú vzniknuté alebo získané záväzky nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným. Budúce straty alebo iné náklady, vznik ktorých sa očakáva v súvislosti s kombináciou, nie sú považované za záväzky získané alebo nadobudnuté nadobúdateľom, a preto sa nezahŕňajú do nákladov na kombináciu.

29. Náklady podnikovej kombinácie zahŕňajú všetky náklady, priamo priraditeľné kombinácii, napríklad odborné poplatky platené účtovníkom, právnym poradcom, hodnotiacim a iným konzultantom. Všeobecné administratívne náklady, vrátane nákladov na udržiavanie oddelenia pre akvizície a ostatné náklady, ktoré nemožno priamo priradiť ku konkrétnej účtovanej kombinácii, nie sú zahrnuté do nákladov kombinácie: vykazujú sa ako náklad v čase vzniku.

30. Náklady na sprostredkovanie a emitovanie finančných záväzkov tvoria neoddeliteľnú súčasť transakcie emitovania záväzku, a to aj vtedy, ak k emisii záväzkov dôjde za účelom realizácie podnikovej kombinácie (nejde o náklady priamo priraditeľné ku kombinácii). Preto podnik nebude takéto náklady vykazovať ako náklady podnikovej kombinácie. V súlade s IAS 39 sa takéto náklady zahrnú do prvotného ocenenia záväzku.

31. Podobne aj náklady na emitovanie majetkových nástrojov tvoria neoddeliteľnú súčasť transakcie emitovania majetkového nástroja, a to aj vtedy, ak k emisii majetkových nástrojov dôjde za účelom realizácie podnikovej kombinácie (nejde o náklady priamo priraditeľné ku kombinácii). Preto podnik nebude takéto náklady vykazovať ako náklady podnikovej kombinácie. V súlade s IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* tieto náklady znižujú prostriedky získané z emisie majetkových nástrojov.

Úpravy nákladov podnikovej kombinácie podmienené budúcimi udalosťami

32. **Ak zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje úpravu nákladov kombinácie, ktorá je podmienená budúcimi udalosťami, nadobúdateľ zahrnie sumu takejto úpravy do nákladov na kombináciu k dátumu nadobudnutia za predpokladu, že úprava je pravdepodobná a možno ju spoľahlivo oceniť.**

33. Zmluva o podnikovej kombinácii môže umožňovať úpravy nákladov na kombináciu, pričom takáto úprava závisí od jednej alebo viacerých budúcich udalostí. Úprava môže byť podmienená napríklad zachovaním alebo udržaním špecifickej hladiny zisku v budúcich obdobiach, alebo zachovaním trhovej ceny emitovaných nástrojov. Obvykle je možné odhadnúť sumu takejto úpravy v čase prvotného účtovania kombinácie bez zníženia hodnoty informácií, aj keď vždy existuje určitá úroveň neistoty. Ak k budúcim udalostiam nedôjde alebo je potrebné prehodnotiť odhad, náklady podnikovej kombinácie sa príslušne upravia.

IFRS 3

34. Ak však zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje takúto úpravu, úprava sa v rámci prvotného účtovania kombinácie nezahŕňa do nákladov kombinácie, ak nieje pravdepodobná, alebo ak ju nemožno spoľahlivo oceniť. Ak sa takáto úprava následne stane pravdepodobnou a bude ju možné spoľahlivo oceniť, dodatočná úhrada sa bude považovať za náklady kombinácie.

35. Za nie ktorých okolností sa od nadobúdateľa môže vyžadovať vykonať následnú platbu v prospech predajcu ako kompenzáciu za zníženie hodnoty poskytnutého majetku, emitovaných majetkových nástrojov alebo záväzkov, vzniknutých alebo prevzatých nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným. K takejto situácii dochádza napríklad vtedy, keď nadobúdateľ zaručí trhovú cenu emitovaných majetkových alebo dlhových nástrojov ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie a od nadobúdateľa sa vyžaduje, aby emitoval ďalšie majetkové alebo dlhová nástroje za účelom obnovenia pôvodne stanovených nákladov. V takýchto prípadoch sa nevykazuje žiadne zvýšenie nákladov na podnikovú kombináciu. V prípade majetkových nástrojov sa reálna hodnota dodatočnej platby kompenzuje rovnakým znížením hodnoty, priradenej pôvodne emitovanému nástroju. V prípade dlhových nástrojov sa dodatočná platba považuje za zníženie prémie alebo zvýšenie diskontu z pôvodnej emisie.

Alokácia nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky

36. **Nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia alokuje náklady na podnikovú kombináciu prostredníctvom vykázania identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, ktoré spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v odseku 37 v ich reálnych hodnotách k tomuto dátumu s výnimkou dlhodobého majetku držaného na predaj (alebo skupiny na vyradenie) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, ktorý sa bude vykazovať v reálnej hodnote bez nákladov na predaj. Akýkoľvek rozdiel medzi nákladmi podnikovej kombinácie a podielu nadobúdateľa na reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov takto vykazovaných sa bude účtovať v súlade s odsekmi 51 – 57.**

37. **Nadobúdateľ osobitne vykáže identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného k dátumu nadobudnutia len v prípade, ak k takémuto dátumu spĺňajú nasledujúce kritériá:**

(a) prípade majetku iného, než je *nehmotný majetok*, je pravdepodobné, že akékoľvek súvisiace budúce ekonomické úžitky budú plynúť v prospech nadobúdateľa a ich reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť;

(b) v prípade záväzku iného, než podmienený záväzok, je pravdepodobné, že odliv zdrojov obsahujúcich ekonomické úžitky sa bude požadovať na vyrovnanie záväzku, a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť;

(c) v prípade nehmotného majetku alebo podmieneného záväzku sa ich reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť.

38. Výkaz ziskov a strát nadobúdateľa bude zahŕňať zisky a straty nadobúdaného po dátume nadobudnutia formou zahrnutia výnosov a nákladov nadobúdaného, vychádzajúcich z nákladov podnikovej kombinácie nadobúdateľa. Napríklad odpisový náklad zahrnutý po dátume nadobudnutia do výkazu ziskov a strát nadobúdateľa, ktorý sa týka odpisovateľného majetku nadobúdaného, bude vychádzať z reálnych hodnôt uvedených odpisovaných majetkov k dátumu nadobudnutia, t. j. z ich nákladov nesených nadobúdateľom.

39. Uplatňovanie nákupnej metódy začína dátumom nadobudnutia, čo je dátum, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa kontrolu nad nadobúdaným. Pretože kontrola predstavuje právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku alebo podnikania tak, aby z ich činností bolo možné získať úžitok, nie je nevyhnutné, aby došlo k uzatvoreniu alebo právnemu vysporiadaniu transakcie predtým, než nadobúdateľ získa kontrolu. Pri hodnotení skutočnosti, či nadobúdateľ získal kontrolu, sa na zreteľ berú všetky skutočnosti a okolnosti, súvisiace s podnikovou kombináciou.

40. Pretože nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného, ktoré spĺňajú podmienky pre vykazovanie, uvedené v odseku 37, v ich reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia, akýkoľvek menšinový podiel sa uvádza v rámci menšinového podielu na čistej reálnej hodnote uvedených položiek. Odseky B16 a B17 Prílohy B uvádzajú usmernenia pri stanovovaní reálnych hodnôt identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného za účelom alokácie nákladov podnikovej kombinácie.

Identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného

41. V súlade s odsekom 36 nadobúdateľ osobitne ako súčasť alokácie nákladov kombinácie vykazuje len ten identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia a ktoré spĺňajú podmienky vykazovania uvedené v odseku 37. Preto:

(a) nadobúdateľ bude vykazovať záväzky za ukončenie alebo obmedzenie aktivít nadobúdaného ako súčasť alokácie nákladov kombinácie len v prípade, ak k dátumu nadobudnutia nadobúdaný má existujúci záväzok za reštrukturalizáciu, vykázaný v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*;

a

(b) pri alokácii nákladov kombinácie nadobúdateľ nevykáže záväzky za budúce straty alebo iné očakávané náklady, ku vzniku ktorých môže dôjsť v súvislosti s podnikovou kombináciou.

42. Platba, ktorú podnik musí zmluvne vykonať (napríklad v prospech svojich zamestnancov alebo dodávateľov v prípade, ak dôjde v rámci podnikovej kombinácie k jeho nadobudnutiu) predstavuje súčasný záväzok podniku, ktorý sa považuje za podmienený záväzok dovtedy, kým nebude pravdepodobné, že podniková kombinácia sa uskutoční. Zmluvný záväzok sa vykazuje ako záväzok takéhoto podniku v súlade s IAS 37 v prípade, ak sa podniková kombinácia stane pravdepodobnou a záväzok sa dá spoľahlivo oceniť. Preto – ak dôjde k podnikovej kombinácii, uvedený záväzok nadobúdaného vykáže nadobúdateľ ako súčasť alokácie nákladov kombinácie.

43. Avšak reštrukturalizačný plán nadobúdaného, ktorého realizácia závisí od nadobudnutia takéhoto podniku v rámci podnikovej kombinácie sa tesne pred podnikovou kombináciou nepovažuje za súčasný záväzok nadobúdaného. Nejde ani o podmienený záväzok nadobúdaného tesne pred podnikovou kombináciou, pretože nejde o možný záväzok, vyplývajúci z minulej udalosti, ktorého existenciu možno potvrdiť výlučne vznikom alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, nad ktorými nadobúdaný nemá úplnú kontrolu. Preto nadobúdateľ nebude vykazovať záväzok za takéto reštrukturalizačné plány ako súčasť alokácie nákladov kombinácie.

44. Identifikovateľný majetok a záväzky, ktoré sa vykazujú v súlade s odsekom 36, zahŕňajú všetok majetok a záväzky nadobúdaného, ktoré nadobúdateľ kúpi alebo prevezme, vrátane jeho finančného majetku a finančných záväzkov. Môže taktiež zahŕňať majetok a záväzky, ktoré predtým nadobúdaný nevykazoval vo svojej účtovnej závierke, napríklad preto, že pred akvizíciou nespĺňali podmienky vykazovania. Ak napríklad ide o daňový úžitok, vyplývajúci z daňových strát nadobúdaného, ktorý nadobúdaný nevykazoval predtým, než došlo k realizácii podnikovej kombinácie, takýto úžitok spĺňa podmienky vykazovania ako identifikovateľný majetok podľa odseku 36 v prípade, ak je pravdepodobné, že v budúcnosti bude nadobúdateľ disponovať zdaniteľným ziskom, voči ktorému bude môcť uplatniť nevykázaný daňový úžitok.

IFRS 3

Nehmotný majetok nadobúdaného

45. V súlade s odsekom 37 nadobúdateľ osobitne vykazuje nehmotný majetok nadobúdaného k dátumu nadobudnutia len v prípade, ak takýto majetok spĺňa definíciu nehmotného majetku v súlade s IAS 38 *Nehmotný majetok*, a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Vyššie uvedené znamená, že nadobúdateľ vykazuje ako majetok oddelene od goodwillu výskumný a vývojový projekt nadobúdaného vo fáze realizácie v prípade, ak takýto projekt spĺňa definíciu nehmotného majetku a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. IAS 38 uvádza usmernenia týkajúce sa stanovovania, či reálnu hodnotu nehmotného majetku získaného v rámci podnikovej kombinácie možno spoľahlivo oceniť.

46. Nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty musí byť identifikovateľný, aby mohol spĺňať definíciu nehmotného majetku. V súlade s IAS 38 majetok spĺňa kritérium identifikovateľnosti v rámci definície nehmotného majetku výlučne vtedy, ak:

(a) je oddeliteľný, t. j. je možné ho separovať alebo oddeliť od podniku a predať, previesť, licenčne poskytnúť, prenajať alebo vymeniť a to buď samostatne alebo spolu so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom;

alebo

(b) vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných práv bez ohľadu na to, či sú takéto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od podniku alebo od iných práv alebo záväzkov.

Podmienené záväzky nadobúdaného

47. Odsek 37 špecifikuje, aby nadobúdateľ vykazoval separátne podmienený záväzok nadobúdaného ako súčasť nákladov na podnikovú kombináciu len v prípade, ak sa jeho reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť. Ak jeho reálnu hodnotu spoľahlivo oceniť nemožno:

(a) existuje výsledný efekt sumy vykázanej ako goodwill alebo účtovanej v súlade s odsekom 56;

a

(b) nadobúdateľ zverejní informácie o takomto podmienenom záväzku, ktoré sa majú zverejniť v súlade s IAS 37.

Odsek B16(l) Prílohy B uvádza usmernenia o stanovovaní reálnej hodnoty podmieneného záväzku.

48. **Po prvotnom vykázaní nadobúdateľ ocení podmienené záväzky, ktoré sa v súlade s odsekom 36 vykazujú osobitne, vyššou cenou spomedzi:**

(a) sumy, ktorá by sa vykázala v súlade s IAS 37,

a

(b) prvotne vykázanej sumy bez (podľa vhodnosti) kumulatívnej amortizácie vykázanej v súlade s IAS 18 *Výnosy* z *bežnej činnosti*.

49. Požiadavka obsiahnutá v odseku 48 sa nevzťahuje na zmluvy, účtované v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*. Avšak úverové záväzky vyňaté z pôsobnosti IAS 39, ktoré nie sú záväzkami na poskytnutie pôžičiek za nižšie, než trhové úrokové sadzby, sa účtujú ako podmienené záväzky nadobúdaného, ak k dátumu nadobudnutia nie je pravdepodobné, že odliv zdrojov obsahujúcich ekonomické úžitky sa použije na vyrovnanie záväzku, alebo ak sumu záväzku nemožno oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou. Takýto úverový záväzok sa v súlade s odsekom 37 vykazuje osobitne ako súčasť alokácie nákladov na kombináciu len v takom prípade, ak jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.

50. Podmienené záväzky vykázané osobitne ako súčasť alokácie nákladov podnikovej kombinácie nespadajú pod pôsobnosť IAS 37. Nadobúdateľ však zverejní vzhľadom na takéto podmienené záväzky tie informácie, ktoré sa v súlade s IAS 37 majú zverejniť v súvislosti s každou triedou rezerv.

Goodwill

51. **K dátumu nadobudnutia nadobúdateľ:**

(a) vykáže goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie ako majetok;

a

(b) prvotne ocení goodwill v jeho nákladoch, pričom ide o presah nákladov na podnikovú kombináciu nad podiel nadobúdateľa v rámci čistej reálnej hodnoty identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov, vykázaných v súlade s odsekom 36.

52. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s očakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykázať.

53. Ak identifikovateľný majetok, záväzky alebo podmienené záväzky nadobúdaného nespĺňajú požiadavky uvedené v odseku 37 a týkajúce sa osobitného vykazovania k dátumu nadobudnutia, existuje výsledný efekt na sumu vykázanú ako goodwill (alebo účtovanú v súlade s odsekom 56). Je tomu tak preto, že goodwill sa oceňuje vo forme zostatkových nákladov podnikovej kombinácie po vykázaní identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného.

54. **Po prvotnom vykázaní nadobúdateľ ocení goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie v nákladoch bez akýchkoľvek akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.**

55. Goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie sa neodpisuje. Namiesto toho ho ročne nadobúdateľ podrobí testu na zníženie hodnoty – takýto test sa môže uskutočniť aj častejšie, ak udalosti alebo zmeny okolností naznačujú, že ku zníženiu hodnoty mohlo dôjsť, a to v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Presah podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, nad nákladmi

56. **Ak podiel nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov v súlade s odsekom 36 presahuje náklady na podnikovú kombináciu, nadobúdateľ:**

(a) prehodnotí identifikáciu a ocenenie identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného a ocenenie nákladov na podnikovú kombináciu;

a

(b) akýkoľvek presah po uvedenom prehodnotení okamžite vykáže v zisku alebo strate.

IFRS 3

57. Zisk vykázaný v súlade s odsekom 56 môže obsahovať jeden alebo viacero nasledujúcich komponentov:

(a) chyby v ocenení reálnej hodnoty nákladov na podnikovú kombináciu, alebo identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného. Budúce možné náklady, ku vzniku ktorých môže dôjsť v súvislosti s nadobúdaným, ktoré neboli vykázané správne v reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného, predstavujú potenciálnu príčinu takýchto chýb.

(b) požiadavku v rámci účtovného štandardu na ocenenie identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnote, nadobudnutého za sumu, ktorá nie je reálnou hodnotou, avšak za účelom alokácie nákladov kombinácie sa považuje za reálnu hodnotu. Napríklad usmernenie v Prílohe B týkajúce sa stanovovania reálnych hodnôt identifikovateľného majetku a záväzkov nadobúdaného vyžaduje, aby suma, priradená daňovým aktívam a záväzkom nebola diskontovaná.

(c) výhodnú kúpu.

Podniková kombinácia realizovaná vo fázach

58. Podniková kombinácia však môže zahŕňať viac než jednu výmennú transakciu, napríklad v prípade, ak k nej dôjde v rámci jednotlivých fáz postupných nákupov akcií. Ak dôjde k takejto situácii, nadobúdateľ bude každú takúto transakciu vnímať osobitne, a pri stanovení sumy goodwillu, súvisiaceho s takouto transakciou bude používať ku každému dátumu transakcie náklady transakcie a informácie o reálnej hodnote. Tak dochádza k postupnému porovnávaniu nákladov jednotlivých investícií s podielom nadobúdateľa na reálnych hodnotách nadobudnutého identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov v každej významnej fáze.

59. Ak podniková kombinácia zahŕňa viac než jednu výmennú transakciu, reálne hodnoty identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného sa ku každému dátumu výmennej transakcie môžu odlišovať. Pretože:

(a) identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného sa hypoteticky zmenia na ich reálne hodnoty k dátumu každej transakcie za účelom stanovenia sumy goodwillu, súvisiaceho s každou transakciou;

a

(b) identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného sa následne musia vykázať nadobúdateľom v ich reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia,

každá úprava uvedených reálnych hodnôt súvisiaca s predtým držanými podielmi nadobúdateľa predstavuje precenenie a bude sa príslušne účtovať. Pretože však k takémuto preceneniu dochádza pri prvotnom nadobúdateľovom vykázaní identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, neznamená to, že si nadobúdateľ zvolil uplatňovanie účtovnej metódy na precenenie týchto položiek po prvotnom vykázaní, napríklad v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

60. Predtým, než transakcia splní kritériá podnikovej kombinácie, môže splniť kritériá investície do pridruženého podniku a bude sa účtovať v súlade s IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* pri použití metódy vlastného imania. Ak je tomu tak, reálne hodnoty identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnote podniku, do ktorého sa investuje, k dátumu každej predchádzajúcej výmennej transakcie, sa stanovia v predchádzajúcom období pri uplatňovaní metódy vlastného imania na investíciu.

Dočasné stanovenie prvotného účtovania

61. Prvotné účtovanie podnikovej kombinácie zahŕňa identifikáciu a stanovenie reálnych hodnôt, ktoré sa majú priradiť identifikovateľnému majetku, záväzkom a podmienenému záväzkom nadobúdaného, a nákladov kombinácie.

62. Ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie možno stanoviť len dočasne do konca obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo a to z toho dôvodu, že reálne hodnoty, ktoré sa majú priradiť identifikovateľnému majetku, záväzkom alebo podmieneným záväzkom nadobúdaného, alebo náklady na kombináciu možno stanoviť len dočasne, nadobúdateľ bude účtovať kombináciu pri použití uvedených predbežných hodnôt. Nadobúdateľ vykáže akékoľvek úpravy uvedených predbežných hodnôt ako výsledok ukončenia prvotného účtovania:

(a) do dvanástich mesiacov odo dňa nadobudnutia;

a

(b) od dátumu nadobudnutia. Preto:

(i) účtovná hodnota identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov, ktorá sa vykazuje alebo upravuje v dôsledku ukončenia prvotného účtovania sa bude počítať tak, ako keby sa reálna hodnota k dátumu nadobudnutia vykazovala od uvedeného dátumu.

(ii) goodwill alebo akýkoľvek iný zisk v súlade s odsekom 56 sa bude upravovať od dátumu nadobudnutia sumou, ktorá sa rovná úprave reálnej hodnoty (k dátumu nadobudnutia) identifikovateľného majetku, záväzkov, alebo podmienených záväzkov, ktoré sa vykazujú alebo upravujú.

(iii) porovnateľné informácie prezentované za obdobia pred ukončením prvotného účtovania podnikovej kombinácie sa budú prezentovať tak, ako keby prvotné účtovanie bolo ukončené k dátumu nadobudnutia. Tento postup zahŕňa všetky dodatočné odpisy, amortizáciu alebo iný zisk alebo stratu vykazovanú ako následok ukončenia prvotného účtovania.

Úpravy po ukončení prvotného účtovania

63. S výnimkou ustanovení uvedených v odsekoch 33, 34 a 65 sa úpravy prvotného účtovania podnikovej kombinácie po ukončení prvotného účtovania budú vykazovať za účelom opravy chyby v súlade s IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Úpravy prvotného účtovania podnikovej kombinácie po ukončení uvedeného účtovania sa nebudú vykazovať z hľadiska zmien v odhadoch. V súlade s IAS 8 sa vplyv zmeny v odhadoch bude vykazovať v súčasnom a v budúcich obdobiach.

64. IAS 8 od podniku vyžaduje spätné účtovanie opravy chyby, a prezentáciu účtovnej závierky tak, ako keby k chybe nikdy nebolo došlo, a to prepočítaním porovnateľných informácií za predchádzajúce obdobia, v ktorých k chybám došlo. Preto sa účtovná hodnota identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného, ktorá sa vykazuje alebo upravuje v dôsledku opravy chyby bude počítať tak, ako keby sa reálna hodnota alebo upravená reálna hodnota k dátumu nadobudnutia vykazovala od uvedeného dátumu. Goodwill alebo akýkoľvek iný zisk vykázaný v súlade s odsekom 56 za predchádzajúce obdobia sa bude spätne upravovať sumou, ktorá sa rovná reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia (alebo úprave reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia) identifikovateľného majetku, záväzkov, alebo podmienených záväzkov, ktoré sa vykazujú (alebo upravujú).

Vykázanie odložených daňových aktív po ukončení prvotného účtovania

65. Ak potenciálny úžitok straty dane z príjmu sa prevádza alebo ak iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá v odseku 37 na separátne vykazovanie v prípade, ak sa podniková kombinácia prvotne zaúčtovala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ tento úžitok vykáže ako výnos v súlade s IAS 12 *Dane z príjmu*. Navyše, nadobúdateľ:

(a) zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by došlo k vykázaniu odloženého daňového aktíva ako identifikovateľného majetku od dátumu nadobudnutia;

a

(b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad.

Táto procedúra však nevyústi do vytvorenia presahu (prebytku), uvedeného v odseku 56, a ani nezvýši sumu zisku, predtým vykázaného v súlade s odsekom 56.

ZVEREJŇOVANIE

66. **Podnik zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky zhodnotiť charakter a finančný efekt podnikových kombinácií, ku ktorým došlo:**

(a) počas obdobia.

(b) po dátume zostavenia súvahy, avšak predtým, než došlo k schváleniu účtovnej závierky pre zverejnenie.

67. Za účelom uplatnenia zásad uvedených v odseku 66(a), nadobúdateľ zverejní nasledujúce informácie o každej podnikovej kombinácii, ku ktorej došlo v priebehu obdobia:

(a) názvy a opis kombinujúcich sa podnikov alebo podnikaní.

(b) dátum nadobudnutia.

(c) percento nadobudnutých majetkových nástrojov s hlasovacím právom.

(d) náklady na kombináciu a popis komponentov týchto nákladov, vrátane akýchkoľvek nákladov priamo priraditeľných kombinácii. Ak dôjde k emitovaniu majetkových nástrojov alebo sú emitovateľné ako súčasť nákladov, zverejnia sa aj nasledujúce informácie:

(i) počet emitovaných alebo emitovateľných majetkových nástrojov;

a

(ii) reálna hodnota týchto nástrojov a základ pre stanovenie reálnej hodnoty. Ak k dátumu výmeny pre nástroje neexistuje zverejnená cena, musia sa zverejniť významné predpoklady použité na stanovenie reálnej hodnoty. Ak k dátumu výmeny zverejnená cena existuje, avšak nepoužila sa ako základ pre stanovenie nákladov kombinácie, táto skutočnosť sa musí zverejniť spolu s: dôvodmi, prečo sa zverejnená cena nepoužila; metódou a významnými predpokladmi použitými na priradenie hodnoty majetkovým nástrojom; agregovanou sumou rozdielu medzi priradenou hodnotou a zverejnenou cenou majetkového nástroja.

(e) detaily o akýchkoľvek činnostiach, ktorých sa podnik v dôsledku kombinácie rozhodol zbaviť.

(f) sumy, vykázané k dátumu nadobudnutia pre každú triedu majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, a, pokiaľ je to možné, účtovné hodnoty každej z týchto tried, stanovené v súlade s IFRS tesne pred kombináciou. Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.

(g) sumu každého prebytku v zisku alebo strate v súlade s odsekom 56 a riadkovú položku vo výkaze ziskov a strát, v ktorej došlo k vykázaniu uvedeného prebytku.

(h) popis faktorov, ktoré prispeli k nákladom vo vykazovaní goodwillu — popis každého nehmotného majetku, ktorý nebol vykázaný oddelene od goodwillu a vysvetlenie, prečo nebolo možné spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu nehmotného majetku — alebo popis charakteru každého prebytku vykázaného v zisku alebo strate v súlade s odsekom 56.

(i) sumu zisku alebo straty nadobúdaného od dátumu nadobudnutia, zahrnutú do zisku alebo straty nadobúdateľa za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak by takéto zverejnenie nebolo možné realizovať. Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.

68. Informácie, ktoré sa v súlade s odsekom 67 musia zverejniť, sa zverejnia agregovane za tie podnikové kombinácie realizované počas obdobia vykazovania, ktoré sú jednotlivo nevýznamné.

69. Ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo počas daného obdobia, sa stanovilo len dočasne v súlade s odsekom 62, túto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením, prečo k tomu došlo.

70. Za účelom uplatnenia zásad uvedených v odseku 66(a), nadobúdateľ zverejní nasledujúce informácie (s výnimkou prípadu, ak by takéto zverejnenie nebolo možné realizovať):

(a) výnos kombinovaného podniku za obdobie tak, ako keby dátum nadobudnutia všetkých podnikových kombinácií realizovaných za dané obdobie bol začiatkom daného obdobia.

(b) zisk alebo stratu kombinovaného podniku za obdobie tak, ako keby dátum nadobudnutia všetkých podnikových kombinácií realizovaných za dané obdobie bol začiatkom daného obdobia.

Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.

71. Za účelom uplatnenia zásady uvedenej v odseku 66(b) nadobúdateľ zverejní informácie požadované odsekom 67 pre každú podnikovú kombináciu realizovanú po dátume zostavenia súvahy, avšak pred dátumom vydania účtovnej závierky (s výnimkou situácie, ak takéto zverejnenie nemožno realizovať). Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.

72. **Nadobúdateľ zverejní informácie, ktoré umožňujú používateľom jeho účtovnej závierky pochopiť finančné efekty ziskov, strát, opráv chýb a iných úprav vykázaných v súčasnom období, ktoré sa týkajú podnikových kombinácií, realizovaných v súčasnom alebo predchádzajúcich obdobiach.**

73. Za účelom uvedenia zásady obsiahnutej v odseku 72 do platnosti, nadobúdateľ zverejní nasledujúce informácie:

(a) sumu a príslušné vysvetlenie týkajúce sa zisku alebo straty vykázanej za aktuálne obdobie, ktorá:

(i) sa týka identifikovateľného nadobudnutého majetku alebo vzniknutých alebo prevzatých záväzkov alebo podmienených záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, ktorá sa uskutočnila v aktuálnom alebo predchádzajúcich obdobiach;

a

(ii) má takú veľkosť, charakter alebo dopad, že zverejnenie je veľmi významné z hľadiska porozumenia finančnej výnosnosti kombinovaného podniku.

(b) ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo v bezprostrednom predchádzajúcom období sa stanovilo len dočasne na konci uvedeného obdobia, sumy a úpravy predbežných hodnôt vykázaných za aktuálne obdobie.

(c) informácie o opravách chýb, ktoré sa musia zverejniť podľa IAS 8 pre identifikovateľný majetok, záväzky alebo podmienené záväzky nadobúdaného, alebo zmeny v hodnotách priradených týmto položkám, ktoré nadobúdateľ vykazuje v súlade s odsekmi 63 a 64 počas aktuálneho obdobia.

74. **Podnik zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky zhodnotiť zmeny účtovnej hodnoty goodwillu počas daného obdobia.**

75. Za účelom uvedenia zásady v odseku 74 do platnosti podnik zverejní porovnanie účtovnej hodnoty goodwillu na začiatku a konci daného obdobia, pričom sa osobitne zverejní:

(a) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty na konci daného obdobia;

IFRS 3

(b) dodatočný goodwill vykázaný počas daného obdobia s výnimkou goodwillu obsiahnutého v skupine na vyradenie, ktorá k dátumu nadobudnutia spĺňa kritériá pre jej klasifikáciu ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5;

(c) úpravy vyplývajúce z následného vykázania odložených daňových aktív počas daného obdobia v súlade s odsekom 65;

(d) goodwill zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a goodwill, ktorého vykazovanie sa počas daného obdobia ukončilo bez toho, aby bol predtým zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj;

(e) straty zo zníženia hodnoty vykázané počas daného obdobia v súlade s IAS 36;

(f) výsledné výmenné rozdiely vyplývajúce z rozdielov počas daného obdobia v súlade s IAS 21 *Efekty zmien v kurzoch cudzích mien*;

(g) všetky ostatné zmeny v účtovnej hodnote počas daného obdobia;

a

(h) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty na konci daného obdobia.

76. Podnik zverejní informácie o spätne získateľnej sume a znížení hodnoty goodwillu v súlade s IAS 36 okrem informácií, ktorých zverejnenie vyžaduje odsek 75(e).

77. Ak informácie, ktoré sa majú zverejniť v súlade s týmto IFRS nespĺňajú zásady, uvedené v odsekoch 66, 72 a 74, podnik podľa potreby takéto dodatočné informácie zverejní.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

78. S výnimkou ustanovení uvedených v odseku 85 sa tento IFRS bude uplatňovať pri účtovaní podnikových kombinácií, v rámci ktorých je *zmluvným dátumom* dátum k alebo po 31. marci 2004 Tento IFRS sa taktiež bude uplatňovať na účtovanie:

(a) goodwillu vyplývajúceho z podnikovej kombinácie, pre ktorú je zmluvným dátumom 31. marec 2004 alebo neskôr;

alebo

(b) každého prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného, nad nákladmi podnikovej kombinácie, pre ktorú je zmluvným dátumom 31. marec 2004 alebo neskorší dátum.

Predtým vykázaný goodwill

79. Podnik bude tento IFRS uplatňovať postupne, od začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho 31. marcom 2004, na goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie, ktorej zmluvný dátum nastal pred 31. marcom 2004, a na goodwill vyplývajúci z podielu v spoločne kontrolovanom podniku, získaný pred 31. marcom 2004 a účtovaný pomocou pomernej konsolidácie. Preto podnik:

(a) od začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004 ukončí amortizáciu takéhoto goodwillu;

(b) k počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004 eliminuje účtovnú hodnotu súvisiacej akumulovanej amortizácie pomocou korešpondujúceho zníženia goodwillu;

a

(c) od počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004 vykoná test zníženia hodnoty goodwillu v súlade s IAS 36 (revidovaným v roku 2004).

80. Ak podnik predtým vykazoval goodwill vo forme zrážky z vlastného imania, nebude vykazovať goodwill v zisku alebo strate, ak vyradí časť alebo všetko podnikanie, ktorého sa goodwill týka, alebo ak dôjde ku zníženiu hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, ktorej sa goodwill týka.

Predtým vykázaný negatívny goodwill

81. Vykazovanie účtovnej hodnoty negatívneho goodwillu k počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004, ktorý vyplýva z

(a) podnikovej kombinácie, ktorej zmluvný dátum spadá pred 31. marec 2004,

alebo

(b) podielu v spoločne kontrolovanom podniku získanom pred 31. marcom 2004, a ktorý sa účtuje prostredníctvom pomernej konsolidácie

sa ukončí k začiatku takéhoto obdobia spolu s príslušnou úpravou počiatočného zostatku nerozdeleného zisku.

Predtým vykázaný nehmotný majetok

82. Účtovná hodnota položky, klasifikovanej ako nehmotný majetok, ktorá

(a) sa nadobudla v rámci podnikovej kombinácie, ktorej zmluvný dátum spadá pred 31. marec 2004,

alebo

(b) vyplýva z podielu v spoločne kontrolovanom podniku získanom pred 31. marcom 2004, a ktorá sa účtuje prostredníctvom pomernej konsolidácie

sa preklasifikuje ako goodwill k začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo pred 31. marcom 2004 za podmienky, že takýto nehmotný majetok k uvedenému dátumu nespĺňa kritérium identifikovateľnosti uvedené v IAS 38 (revidovaný v roku 2004).

Účtovanie investícií metódou vlastného imania

83. Pokiaľ ide o investície účtované metódou vlastného imania, k nadobudnutiu ktorých došlo k alebo po 31. marci 2004, podnik bude uplatňovať tento IFRS pri účtovaní:

(a) všetkého nadobudnutého goodwillu zahrnutého do účtovnej hodnoty takejto investície. Preto sa amortizácia takéhoto abstraktného goodwillu nezahrnie do stanovenia podielu podniku na ziskoch alebo stratách podniku, do ktorého sa investuje.

(b) všetkého prebytku zahrnutého do účtovnej hodnoty investície podnikového podielu na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku podniku, do ktorého sa investuje, ako aj záväzkov a podmienených záväzkov, nad náklady investície. Preto podnik zahrnie takýto prebytok ako výnos pri stanovovaní podielu podniku na ziskoch alebo stratách podniku, do ktorého sa investuje, za obdobie, v ktorom dôjde k nadobudnutiu investície.

IFRS 3

84. Pokiaľ ide o investície, účtované pomocou metódy vlastného imania a nadobudnuté pred 31. marcom 2004:

(a) podnik bude uplatňovať tento IFRS postupne, od počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004, na akýkoľvek goodwill zahrnutý do účtovnej hodnoty uvedenej investície. Preto podnik od tohto dátumu ukončí zahŕňanie amortizácie uvedeného goodwillu do stanovovania podnikového podielu na ziskoch alebo stratách podniku, do ktorého sa investuje.

(b) podnik ukončí vykazovanie všetkého negatívneho goodwillu zahrnutého do účtovnej hodnoty uvedenej investície k začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004, spolu s príslušnou úpravou počiatočného zostatku nerozdeleného zisku.

Obmedzené spätné uplatňovanie

85. Podniku sa povoľuje uplatňovať požiadavky tohto IFRS na goodwill existujúci k alebo nadobudnutý po, a na podnikové kombinácie vzniknuvšie od akéhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84 za predpokladu, že:

(a) hodnotenia a iné informácie potrebné na uplatňovanie tohto IFRS na minulé podnikové kombinácie sa získali v čase, kedy boli prvotne zaúčtované;

a

(b) podnik taktiež uplatňuje IAS 36 (revidovaný v roku 2 004) a IAS 38 (revidovaný v roku 2004) postupne od toho istého dátumu, a hodnotenia a iné potrebné informácie potrebné na uplatňovanie týchto štandardov od uvedeného dátumu podnik predtým získal, takže neexistuje potreba stanovovať odhady, ktoré by sa museli vykonať k predchádzajúcemu dátumu.

ZRUŠENIE PLATNOSTI ĎALŠÍCH VYHLÁSENÍ

86. Tento IFRS nahrádza IAS 22 *Podnikové kombinácie* (vydaný v roku 1998).

87. Tento IFRS nahrádza nasledujúce interpretácie:

(a) SIC-9 *Podnikové kombinácie — Klasifikácia vo forme akvizície alebo zlúčenia podielov*;

(b) SIC-22 *Podnikové kombinácie — Následné úpravy pôvodne vykázaných reálnych hodnôt a goodwillu*;

a

(c) SIC-28 *Podnikové kombinácie—„Dátum výmeny“ a reálna hodnota majetkových nástrojov*.

PRÍLOHA A

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

dátum nadobudnutia Dátum, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa **kontrolu** nad nadobúdaným.

zmluvný dátum Dátum, ku ktorému dôjde k podstatnej dohode medzi kombinujúcimi sa stranami a v prípade verejne kótovaných spoločností – dátum oznámenia tejto skutočnosti verejnosti. V prípade získania konkurencie je dátum najskoršieho dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami dátumom, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného akceptoval ponuku nadobúdajúceho na prevzatie **kontroly** nad nadobúdaným.

podnikanie Integrovaný súhrn činností a majetku spravovaný a realizovaný za účelom:

(a) výnosov pre investorov;

alebo

(b) dosiahnutia nižších nákladov alebo iných ekonomických úžitkov priamo a proporcionálne v prospech poistencov alebo účastníkov.

Podnikanie vo všeobecnosti pozostáva zo vstupov, procesov uplatňovaných na uvedené vstupy a výsledných výstupov, ktoré sa alebo budú sa používať na tvorbu výnosov. Ak prevedený súhrn činností a majetku obsahuje **goodwill,** prevedený súhrn sa bude považovať za podnikanie.

podniková kombinácia Zlúčenie oddelených podnikov alebo **podnikaní** do jedného **vykazujúceho podniku**.

podniková kombinácia zahŕňajúca jednotky alebo podnikanie pod spoločnou kontrolou **Podniková kombinácia,** v rámci ktorej kombinujúce sa podniky alebo **podnikania** sú rozhodne **kontrolované** tou istou stranou alebo stranami pred a po uskutočnení kombinácie, a takáto **kontrola** nie je dočasná.

podmienený záväzok Význam podmieneného záväzku je uvedený v IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*, t. j.:

(a) možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, a ktorej existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku;

alebo

(b) súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, avšak nie je vykázaná, pretože:

(i) nie je **pravdepodobné**, že úbytok zdrojov, stelesňujúcich ekonomické úžitky, bude vyžadovaný na vyrovnanie povinnosti;

alebo

(ii) výšku záväzku nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.

kontrola Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku alebo **podnikania** za účelom získania úžitkov z jeho činností.

IFRS 3

dátum výmeny	Ak k **podnikovej kombinácii** dôjde prostredníctvom jednej výmennej transakcie, dátum výmeny je zhodný s **dátumom nadobudnutia**. Ak **podniková kombinácia** zahŕňa viac než jednu výmennú transakciu, napríklad ak k nej dôjde vo fázach formou následného nákupu akcií, dátum výmeny je dátumom, ku ktorému dôjde k vykázaniu každej jednotlivej investície v účtovnej závierke nadobúdateľa.
reálna hodnota	Suma, za ktorú možno majetok vymeniť alebo záväzok vyrovnať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.
goodwill	Budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z majetku, ktoré nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykazovať.
nehmotný majetok	Nehmotný majetok je definovaný v IAS 38 *Nehmotný majetok*, t. j. ide o identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.
spoločné podnikanie	Spoločné podnikanie je zadefinované v IAS 31 *Podiely v spoločnom podnikaní*, t. j. ide o zmluvnú dohodu, v rámci ktorej dve alebo viacero strán preberie ekonomickú činnosť spadajúcu pod spoločnú kontrolu.
menšinový podiel	Časť zisku alebo straty a majetku v zostatkovej hodnote **dcérskeho podniku,** priraditeľná podielom na vlastnom imaní, ktoré nie sú vlastnené priamo alebo nepriamo **materským podnikom** cez **dcérske podniky**.
spoločný podnik	Podnik, ktorý je iný, než podnik, vlastnený investorom – napríklad spoločná poisťovňa alebo spoločný družstevný podnik, ktorý ponúka nižšie náklady alebo iné ekonomické úžitky priamo a proporcionálne svojim poistencom alebo účastníkom.
materský podnik	Podnik, ktorý má jeden alebo viacero **dcérskych podnikov**.
pravdepodobné	Ide o situáciu, ktorej výskyt je pravdepodobnejší, než nepravdepodobný.
vykazujúci podnik	Podnik, vo vzťahu ku ktorému existujú používatelia, ktorí sa spoliehajú na všeobecnú účtovnú závierku takéhoto podniku, obsahujúcu informácie, ktoré budú pre nich nápomocné pri rozhodovaní o alokácii zdrojov. Vykazujúci podnik môže byť jedným podnikom alebo skupinou podnikov, obsahujúcou **materský podnik** a všetky jeho **dcérske podniky**.
dcérsky podnik	Podnik, zahŕňajúci nevčlenené podniky (napríklad partnerský podnik), ktorý je **kontrolovaný** iným podnikom (**materským podnikom**).

PRÍLOHA B

Aplikačný dodatok

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

Spätné akvizície

B1 Ako bolo uvedené v odseku 21, v rámci niektorých podnikových kombinácií, ktoré sa bežne nazývajú spätnými akvizíciami, je nadobúdateľom podnik, ktorého majetkové podiely boli nadobudnuté, a nadobúdaným je emitujúci podnik. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď sa súkromný podnik nechá nadobudnúť menším verejným podnikom za účelom možnosti kótovania na burze cenných papierov. Aj keď sa z právneho hľadiska emitujúci verejný podnik považuje za materský podnik a súkromná spoločnosť za dcérsky podnik, právnym dcérskym podnikom je nadobúdateľ, ak má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery právnej materskej spoločnosti tak, aby z jej činnosti získal úžitok.

B2 Podnik pri účtovaní spätnej akvizície bude uplatňovať usmernenia obsiahnuté v odsekoch B3 – B15.

B3 Účtovanie spätnej akvizície stanovuje alokáciu nákladov podnikovej kombinácie k dátumu nadobudnutia a neuplatňuje sa na transakcie, ku ktorým došlo po kombinácii.

Náklady podnikovej kombinácie

B4 Ak dôjde k emisii majetkových nástrojov ako súčasti nákladov podnikovej kombinácie, odsek 24 vyžaduje, aby náklady podnikovej kombinácie zahŕňali reálnu hodnotu týchto nástrojov k dátumu výmeny. Odsek 27 uvádza, že v prípade neexistencie spoľahlivej zverejnenej ceny možno reálnu hodnotu majetkových nástrojov odhadnúť formou odkazu na reálnu hodnotu nadobúdateľa alebo nadobúdaného – podľa toho, ktorá informácia je jednoznačnejšia.

B5 V rámci spätnej akvizície sa náklady podnikovej kombinácie považujú na spôsobené právnej dcérskej spoločnosti (t. j. ide o nadobúdateľa pre účtovné účely) vo forme majetkových nástrojov, vydaných majiteľmi právneho materského podniku (t. j. ide o nadobúdaného z hľadiska účtovných účelov). Ak sa zverejnená cena majetkových nástrojov právneho dcérskeho podniku používa na stanovenie nákladov kombinácie, vykoná sa výpočet za účelom stanovenia počtu majetkových nástrojov, ktoré by dcérsky podnik musel emitovať tak, aby sa dospelo k rovnakému percentu vlastníckeho podielu kombinovaného podniku, v prospech majiteľov právneho materského podniku, aký majú v kombinovanom podniku v dôsledku spätnej akvizície. Reálna hodnota majetkových nástrojov vypočítaná týmto spôsobom sa používa ako náklady kombinácie.

B6 Ak reálna hodnota majetkových nástrojov právneho dcérskeho podniku nie je inak jednoznačná, celková reálna hodnota všetkých emitovaných majetkových nástrojov právneho materského podniku pred podnikovou kombináciou sa použije ako základ pre stanovenie nákladov kombinácie.

Príprava a prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky

B7 Konsolidovaná účtovná závierka pripravená po spätnej akvizícii sa vydá v mene právneho materského podniku, avšak v poznámkach sa uvedie pokračovanie účtovnej závierky právneho dcérskeho podniku (t. j. nadobúdateľa pre účtovné účely). Pretože takáto konsolidovaná účtovná závierka predstavuje pokračovanie účtovnej závierky právneho dcérskeho podniku:

(a) majetok a záväzky právneho dcérskeho podniku sa vykážu a ocenia v tejto účtovnej závierke k ich účtovných hodnotách pred kombináciou.

(b) nerozdelený zisk a iné stavy vlastného imania vykázané v konsolidovanej účtovnej závierke budú predstavovať nerozdelené zisky a iné stavy vlastného imania právneho dcérskeho podniku tesne pred podnikovou kombináciou.

(c) suma vykázaná ako emitované majetkové nástroje v tejto konsolidovanej účtovnej závierke sa bude stanovovať pridaním nákladov na kombináciu, uvedených v odsekoch B4 - B6, do emitovaného vlastného imania právneho dcérskeho podniku pred podnikovou kombináciou. Majetková štruktúra uvedená v konsolidovanej účtovnej závierke (t. j. počet a typ emitovaných majetkových nástrojov) však bude odrážať majetkovú štruktúru právneho materského podniku, vrátane majetkových nástrojov, emitovaných právnym materských podnikom, za účelom realizácie podnikovej kombinácie.

(d) komparatívne (porovnateľné) informácie prezentované v takejto konsolidovanej účtovnej závierke budú informáciami právneho dcérskeho podniku.

B8 Účtovanie spätnej akvizície sa uplatňuje len v rámci konsolidovanej účtovnej závierky. Preto sa v rámci individuálnej účtovnej závierky právneho materského podniku (ak existuje) investícia do právneho dcérskeho podniku účtuje v súlade s požiadavkami IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, týkajúcimi sa investícií v individuálnej účtovnej závierke investora.

B9 Konsolidovaná účtovná závierka pripravená po uskutočnení spätnej akvizície bude odrážať reálne hodnoty majetku, záväzkov a podmienených záväzkov právneho materského podniku (t. j. nadobúdaného pre účtovné účely). Preto sa náklady podnikovej kombinácie budú alokovať ocenením identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov právneho materského podniku, ktoré spĺňajú kritériá pre vykazovanie uvedené v odseku 37, v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Všetok prebytok nákladov kombinácie nad podiel nadobúdateľa v čistej reálnej hodnote týchto položiek sa bude účtovať v súlade s odsekmi 51 – 55. Všetok prebytok podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote týchto položiek nad náklady kombinácie sa bude účtovať v súlade s odsekmi 56.

Menšinový podiel

B10 V rámci niektorých spätných akvizícií niektorí majitelia právneho dcérskeho podniku nemenia ich majetkové nástroje za majetkové nástroje právneho materského podniku. Aj keď podnik, v ktorom títo majitelia majú v držbe majetkové nástroje (právny dcérsky podnik), získal iný podnik (právny materský podnik), títo majitelia sa budú považovať za menšinový podiel v konsolidovanej účtovnej závierke pripravenej po dátume spätnej akvizície. Je tomu tak preto, lebo majitelia dcérskeho podniku, ktorí nevymenia majetkové nástroje za majetkové nástroje právneho materského podniku, majú podiel len na výsledkoch a majetku v zostatkovej hodnote právneho dcérskeho podniku, a nie na výsledkoch a majetku v zostatkovej hodnote kombinovaného podniku. Naopak, všetci majitelia právneho materského podniku, bez ohľadu na to, či sa materský podnik považuje za nadobúdaného, majú podiel na výsledkoch a majetku v zostatkovej hodnote kombinovaného podniku.

B11 Pretože sa majetok a záväzky právneho dcérskeho podniku vykazujú a oceňujú v konsolidovanej účtovnej závierke v ich účtovných hodnotách pred kombináciou, menšinový podiel bude odrážať pomerný podiel menšinových akcionárov na účtovnej hodnote majetku v zostatkovej hodnote právneho dcérskeho podniku pred kombináciou.

Zisk na akciu

B12 Podľa ustanovenia odseku B7(c), majetková štruktúra v konsolidovanej účtovnej závierke pripravenej následne po akvizícii odráža majetkovú štruktúru právneho materského podniku, vrátane majetkových nástrojov emitovaných právnym materským podnikom za účelom realizácie podnikovej kombinácie.

B13 Za účelom výpočtu váženého priemerného počtu nesplatených bežných akcií (menovateľ) počas obdobia, v ktorom dôjde ku spätnej akvizícii:

(a) počet nesplatených základných akcií od začiatku takéhoto obdobia do dátumu nadobudnutia bude predstavovať počet bežných akcií, emitovaných právnym materským podnikom v prospech právneho dcérskeho podniku;

a

(b) počet nesplatených bežných akcií od dátumu nadobudnutia do konca takéhoto obdobia bude predstavovať počet nesplatených bežných akcií právneho materského podniku počas daného obdobia.

B14 Základný zisk na akciu zverejnený pre každé porovnateľné obdobie pred dátumom nadobudnutia, ktorý sa prezentuje v konsolidovanej účtovnej závierke po spätnej akvizícii sa bude počítať delením zisku alebo straty právneho dcérskeho podniku, ktorá je priraditeľná bežným akcionárom v rámci týchto období počtom bežných akcií emitovaných právnym materským podnikom v prospech majiteľov právneho dcérskeho podniku v rámci spätnej akvizície.

B15 Výpočty uvedené v odsekoch B13 a B14 predpokladajú, že nedošlo k žiadnym zmenám počtu emitovaných bežných akcií právneho dcérskeho podniku počas porovnateľného obdobia a počas obdobia od začiatku obdobia, v ktorom došlo k spätnej akvizícii, až do dátumu nadobudnutia. Výpočet ziskov na akciu sa príslušne upraví tak, že sa vezme na zreteľ efekt zmeny v počte bežných akcií právneho dcérskeho podniku, emitovaných v priebehu týchto období.

Alokácia nákladov na podnikovú kombináciu

B16 Tento IFRS vyžaduje od nadobúdateľa vykazovať identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného, ktoré spĺňajú relevantné kritériá, v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Pre účely alokácie nákladov na podnikovú kombináciu bude nadobúdateľ považovať nasledujúce ocenenia za reálne hodnoty:

(a) pokiaľ ide o finančné nástroje obchodované na aktívnom trhu, nadobúdateľ bude používať súčasné trhové hodnoty.

(b) pokiaľ ide o finančné nástroje neobchodované na aktívnom trhu, nadobúdateľ bude používať odhadované hodnoty, ktoré berú na zreteľ vlastnosti, akými sú napríklad pomery cena – zisky, dividendové výnosy a očakávané miery rastu porovnateľných nástrojov podnikov s podobnými charakteristikami.

(c) pokiaľ ide o pohľadávky, užitočné zmluvy a iný identifikovateľný majetok, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré sa majú prijať, stanovené vhodnými bežnými úrokovými mierami, po prípadnom odpočítaní príspevkov na nedobytné pohľadávky a ich vymáhanie. Diskontovanie sa však nepožaduje pre krátkodobé pohľadávky, užitočné zmluvy a iný identifikovateľný majetok, ak rozdiel medzi nominálnou a diskontovanou sumou nie je významný.

(d) pokiaľ ide o zásoby:

(i) hotových výrobkov a tovaru, nadobúdateľ použije predajné ceny znížené o súhrn (1) nákladov na vyradenie a (2) primerané ziskové príspevky za predajné úsilie nadobúdateľa, založené na zisku pri predaji podobných hotových výrobkov a tovaru;

(ii) nedokončenú výrobu, nadobúdateľ použije predajné ceny hotových výrobkov znížených o súhrn (1) nákladov na dokončenie, (2) nákladov na vyradenie, a (3) primeraného zisku za úsilie dokončiť a predať na základe zisku pre podobné hotové výrobky;

a

(iii) surovín, nadobúdateľ použije súčasné náklady na obnovu.

IFRS 3

(e) pokiaľ ide o pozemky a budovy, nadobúdateľ použije trhové hodnoty.

(f) pokiaľ ide o stavby a zariadenia, nadobúdateľ použije trhové hodnoty, bežne stanovené formou ohodnotenia. Ak neexistuje trhový dôkaz o existencii reálnej hodnoty z dôvodu špecializovaného charakteru položky stavby alebo zariadenia a takáto položka sa predáva veľmi zriedka, s výnimkou súčasti pokračujúceho podnikania, nadobúdateľ bude musieť odhadnúť reálnu hodnotu pomocou výnosového prístupu, alebo metódy odpisovania ako nákladov na obnovu.

(g) pokiaľ ide o nehmotný majetok, nadobúdateľ stanoví reálnu hodnotu:

(i) odkazom na aktívny trh podľa postupu uvedeného v IAS 38 *Nehmotný majetok*;

alebo

(ii) ak neexistuje aktívny trh, na báze, ktorá odzrkadľuje sumy, ktoré by nadobúdateľ zaplatil za majetok v nezávislej transakcii medzi dvoma oboznámenými účastníkmi v dobre viere, vychádzajúcimi z najlepších dostupných informácií (pre ďalšie usmernenie pozri IAS 38 na stanovenie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého podnikovou kombináciou).

(h) pokiaľ ide o čisté aktíva zamestnaneckých požitkov alebo záväzky týkajúce sa povinnosti zo stanovených požitkov nadobúdateľ použije súčasnú hodnotu povinnosti zo stanovených požitkov znížených o reálnu hodnotu každého plánu majetku. Majetok je však vykázaný len v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že bude k dispozícii pre nadobúdateľa vo forme náhrad z plánu alebo zníženia budúcich príspevkov;

(i) pokiaľ ide o daňové pohľadávky a záväzky, nadobúdateľ použije sumu daňového úžitku, vyplývajúceho z daňových strát alebo daní splatných vzhľadom na zisk alebo stratu v súlade s IAS 12 *Dane z príjmu*, zhodnotenú z pohľadu kombinovaného podniku. Daňová pohľadávka alebo záväzok sú stanovené po zohľadnení daňového efektu prehodnotenia identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov na ich reálne hodnoty a nie sú diskontované.

(j) pokiaľ ide o účty a zmenky z obchodného styku, dlhodobé úvery, záväzky, časovo rozlíšené záväzky a ostatné splatné nároky, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré budú vyplatené pri splnení záväzku, stanovené pri vhodných bežných úrokových mierach. Pritom sa pre krátkodobé záväzky nevyžaduje diskontovanie, ak rozdiel medzi nominálnou hodnotou záväzku a diskontovanou hodnotou nie je významný.

(k) pokiaľ ide o nevýhodné zmluvy a ostatné identifikovateľné záväzky nadobúdaného podniku, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré budú vyplatené pri splnení záväzku, stanovené s použitím vhodných bežných úrokových mier.

(l) pokiaľ ide o podmienené záväzky nadobúdaného, nadobúdateľ použije sumy, ktoré by za prevzatie takýchto podmienených záväzkov zaplatila tretia strana. Takáto suma bude odrážať všetky očakávania o možných peňažných tokoch a nielen jeden najpravdepodobnejší alebo očakávaný maximálny alebo minimálny peňažný tok.

B17 Niektoré z vyššie uvedených usmernení vyžadujú odhadnúť reálne hodnoty pomocou techník súčasnej hodnoty. Ak usmernenie týkajúce sa konkrétnej položky neodkazuje na používanie techniky súčasnej hodnoty, takéto techniky možno použiť na odhad reálnej hodnoty danej položky.

PRÍLOHA C

Zmeny iných IFRS

Zmeny v tejto prílohe sa budú používať pri účtovaní podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004, a pri účtovaní akéhokoľvek goodwillu a nehmotného majetku, nadobudnutého v rámci takýchto podnikových kombinácií. S ohľadom na všetky ostatné záležitosti a položky sa tieto zmeny budú uplatňovať v ročných obdobiach počínajúcich 31. marcom 2004.

Ak si však v súlade s odsekom 85 podnik vyberie možnosť uplatňovania IFRS 3 od akéhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84, od toho istého dátumu musí uplatňovať tieto zmeny.

C1 V rámci medzinárodných štandardov finančného výkazníctva spolu s medzinárodnými účtovnými štandardmi a interpretáciami, uplatňovanými od 31. marca 2004 sa odkazy na aktuálnu verziu IAS 22 *Podnikové kombinácie* zmenili na IFRS 3 *Podnikové kombinácie*.

C2 IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa odsek B1 zmenil nasledovne.

B1 Prvouplatňovateľ si môže zvoliť možnosť neuplatňovania IFRS 3 *Podnikové kombinácie* spätne na minulé podnikové kombinácie (podnikové kombinácie, ku ktorým došlo pred dátumom prechodu na IFRS). Ak však prvouplatňovateľ prepočíta akúkoľvek podnikovú kombináciu tak, aby vykazovala súlad s IFRS 3, musí prepočítať aj všetky neskoršie podnikové kombinácie a súčasne uplatňovať IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (revidovaný v roku 2 004) a IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004) od toho istého dátumu. Ak si napríklad prvouplatňovateľ zvolí prepočítanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo 30. júna 2002, musí prepočítať aj všetky ostatné podnikové kombinácie, ku ktorým došlo medzi 30. júnom 2002 a dátumom prechodu na IFRS, a a taktiež od 30. júna 2002 musí uplatňovať IAS 36 (revidovaný v roku 2 004) a IAS 38 (revidovaný v roku 2004).

C3 [Samotných štandardov sa zmeny netýkajú].

C4 Štandard IAS 12 *Dane z príjmov* sa zmenil nasledovne.

Úvod

V odseku 1 sa bod (c) zmenil nasledovne:

(c) náklady podnikovej kombinácie sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku a prevzatým záväzkom odkazom na ich reálne hodnoty, avšak z hľadiska daňových účelov sa nevykonáva žiadna ekvivalentná úprava.

Odseky 6 a 9 sa zmenili nasledovne:

6. Pôvodný IAS 12 sa nevyjadroval presne o úpravách reálnej hodnoty, uskutočňovaných pri podnikovej kombinácii. Takéto úpravy dávali podnet na dočasné rozdiely a IAS 12 (revidovaný) vyžaduje od podniku vykazovanie výsledného odloženého daňového záväzku alebo (vzhľadom na kritérium pravdepodobnosti pre vykazovanie) odloženého daňového aktíva spolu s príslušným efektom na stanovenie sumy goodwillu alebo akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie. IAS 12 (revidovaný) však zakazuje vykazovanie odložených daňových záväzkov vyplývajúcich z prvotného vykázania goodwillu.

IFRS 3

9. Pôvodný IAS 12 neuvádzal jasne, či odložené daňové pohľadávky a záväzky môžu byť diskontované. IAS 12 (revidovaný) nedovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov. Odsek B16(i) IFRS 3 *Podnikové kombinácie* zakazuje diskontovanie odložených daňových aktív a odložených daňových záväzkov nadobudnutých v rámci podnikovej kombinácie.

Štandard

V časti Cieľ sa tretí odsek zmenil nasledovne:

Tento štandard vyžaduje, aby podnik účtoval daňové dôsledky transakcií a ostatných udalostí tým istým spôsobom, ako účtuje samotné transakcie a ostatné udalosti. Pokiaľ teda ide o transakcie a ostatné udalosti vykázané v zisku alebo strate, všetky súvisiace daňové efekty sa vykazujú taktiež v zisku alebo strate. Pre transakcie a ostatné udalosti, vykázané priamo vo vlastnom imaní, sú všetky súvisiace daňové dôsledky tiež vykázané priamo vo vlastnom imaní. Podobne aj vykazovanie odložených daňových aktív a záväzkov v rámci podnikovej kombinácie ovplyvňuje sumu goodwillu, ku vzniku ktorého dochádza v rámci podnikovej kombinácie, alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie.

Odseky 15, 18, 19 a 21 sa zmenili nasledovne:

15. ***Odložený daňový záväzok by sa mal byť vykázať pre všetky zdaniteľné dočasné rozdiely s výnimkou odloženého daňového záväzku vznikajúceho z:***

(a) prvotného vykázania goodwillu;

alebo

…

18. Dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:

(a) náklady podnikovej kombinácie sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku a prevzatým záväzkom v ich reálnych hodnotách, avšak z hľadiska daňových účelov sa nevykonáva žiadna ekvivalentná úprava (pozri odsek 19);

(b) majetok je precenený, ale nie je uskutočnená ekvivalentná úprava pre daňové účely (pozri odsek 20);

(c) goodwill vzniká v rámci podnikovej kombinácie (pozri odseky 21 a 32);

…

19. Náklady podnikovej kombinácie sa alokujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Dočasné rozdiely vznikajú, ak daňový základ nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov nie je ovplyvnený podnikovou kombináciou, alebo je ovplyvnený odlišne. Napríklad, ak účtovná hodnota majetku sa zvýši na reálnu hodnotu, avšak daňový základ majetku ostáva na úrovni nákladov u predchádzajúceho vlastníka, vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel, ktorý spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku. Výsledný odložený daňový záväzok ovplyvňuje goodwill (pozri odsek 66).

21. Goodwill vznikajúci v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje ako prebytok nákladov na kombináciu nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného. Mnohé daňové inštitúcie nepovoľujú pri určovaní zdaniteľného zisku zníženie účtovnej hodnoty goodwillu vo forme odpočítateľného nákladu. Naviac, v takýchto právnych systémoch náklady na goodwill často nie sú odpočítateľnými, ak dcérsky podnik zlikviduje svoju základnú podnikateľskú činnosť. V takýchto právnych systémoch má goodwill nulový daňový základ. Každý rozdiel medzi účtovnou hodnotou goodwillu a jeho nulovým daňovým základom je zdaniteľný dočasný rozdiel. Tento štandard však nepovoľuje vykazovanie vzniknutého odloženého daňového záväzku, pretože goodwill je zostatok a vykazovanie odloženého daňového záväzku by zvýšilo účtovnú hodnotu goodwillu.

Boli pridané odseky 21A a 21B:

21A. Následné zníženia v odloženom daňovom záväzku, ktorý sa nevykazuje, pretože vzniká z prvotného vykázania goodwillu, sa taktiež považujú za vznikajúce z prvotného vykázania goodwillu a preto sa v súlade s odsekom 15(a) nevykazujú. Ak napríklad goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie má náklady 100, avšak má nulový daňový základ, odsek 15(a) podniku nepovoľuje vykazovať odložený daňový záväzok. Ak podnik následne vykáže zníženie hodnoty uvedeného goodwillu v hodnote 20, suma zdaniteľného dočasného rozdielu súvisiaca s goodwillom sa zníži zo 100 na 80, a súčasne dôjde k zníženiu hodnoty nevykázaného daňového záväzku. Takéto zníženie hodnoty nevykázaného daňového záväzku sa taktiež považuje za súvisiace s prvotným vykázaním goodwillu a preto sa jeho vykazovanie v súlade s odeskom 15(a) nepovoľuje.

21B. Odložené daňové záväzky pre zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa goodwillu sa však vykazujú do tej miery, pokiaľ k ich vzniku nedošlo v súvislosti s prvotným vykázaním goodwillu. Ak napríklad goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie má náklady 100, ktoré sa z účtovného hľadiska dajú zdaniť sadzbou 20 percent za rok v roku, v ktorom došlo k akvizícii, daňový základ goodwillu pri prvotnom vykazovaní je 100 a ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii, je daňový základ 80. Ak účtovná hodnota goodwillu ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii ostáva na nezmenenej úrovni 100, zdaniteľný dočasný rozdiel v hodnote 20 ku koncu takéhoto roka vzrastie. Nakoľko takýto zdaniteľný dočasný rozdiel nesúvisí s prvotným vykázaním goodwillu, výsledný odložený daňový záväzok sa vykáže.

Odseky 22(a), 24 a 26(c) sa zmenili nasledovne:

22. …

(a) v rámci podnikovej kombinácie podnik vykazuje akýkoľvek odložený daňový záväzok alebo aktívum a takéto vykazovanie ovplyvní sumu goodwillu alebo sumu akéhokoľvek prebytku nákladov kombinácie nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného (pozri odsek 19);

…

24. ***Odložená daňová pohľadávka by mala byť vykázaná zo všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, voči ktorému sa odpočítateľný dočasný rozdiel použije s výnimkou situácie, ak odložená daňová pohľadávka vzniká z prvotného vykázania majetku alebo záväzku v rámci transakcie, ktorá:***

(a) nie je podnikovou kombináciou;

a

(b) v čase transakcie táto nevplýva ani na účtovný hospodársky výsledok ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

…

IFRS 3

26. …

(c) náklady podnikovej kombinácie sa alokujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Ak dôjde k vykázaniu prevzatého záväzku k dátumu nadobudnutia, ale súvisiace náklady sa pri určovaní zdaniteľného zisku neodpočítajú až do neskorších období, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka tiež vzniká, ak reálna hodnota nadobudnutého identifikovateľného majetku je nižšia ako jeho daňový základ. V oboch prípadoch výsledná odložená daňová pohľadávka vplýva na goodwill (pozri odsek 66);

a

…

Odsek 32 a predchádzajúci nadpis boli zrušené.

Odseky 58(b) a 66 – 68 a príklad po odseku 68 sa zmenili nasledovne a súčasne bol pridaný odsek 68C:

58. **…**

(b) podniková kombinácia (pozri odseky 66 až 68).

66. Ako bolo vysvetlené v odsekoch 19 a 26(c), dočasné rozdiely môžu vznikať pri podnikovej kombinácii. V súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* podnik vykazuje každú výslednú odloženú daňovú pohľadávku (v rozsahu, v ktorom spĺňa kritériá na vykázanie z odseku 24), alebo odložený daňový záväzok ako identifikovateľný majetok alebo záväzky k dátumu nadobudnutia. Následne takéto odložené daňové pohľadávky a záväzky ovplyvňujú goodwill alebo sumu akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady kombinácie. Avšak v súlade s odsekom 15(a) podnik nevykazuje odložené daňové záväzky vyplývajúce z prvotného vykázania goodwillu.

67. Výsledkom podnikovej kombinácie je, že nadobúdateľ môže považovať za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktoré nebolo vykázané pred podnikovou kombináciou. Napríklad, nadobúdateľ môže byť schopný zúžitkovať úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát voči budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže odloženú daňovú pohľadávku, avšak nezahrnie ju ako časť účtovania podnikovej kombinácie, a preto ju neberie do úvahy pri stanovovaní goodwillu alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady kombinácie.

68. Ak potenciálny úžitok straty dane z príjmu nadobúdaného sa prevádza alebo ak iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá IFRS 3 na separátne vykazovanie v prípade, ak sa podniková kombinácia prvotne zaúčtovala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ vykáže výsledný odložený daňový výnos v zisku alebo strate. Navyše, nadobúdateľ:

(a) zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by došlo k vykázaniu odloženého daňového aktíva ako identifikovateľného majetku od dátumu nadobudnutia;

a

(b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad.

Táto procedúra však nevyústi do vytvorenia prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie, a ani nezvýši sumu predtým, vykázanú pre akýkoľvek takýto prebytok.

Príklad

Podnik získal dcérsky podnik, ktorý mal odpočítateľný dočasný rozdiel 300. Daňová sadzba v čase akvizície bola 30 %. Výsledná odložená daňová pohľadávka 90 nebola vykázaná ako identifikovateľný majetok pri stanovení goodwillu 500, vyvolaného podnikovou kombináciou. 2 roky po kombinácii podnik odhadol, že budúci zdaniteľný zisk bude pravdepodobne postačujúci na spätné získanie úžitkov všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov.

Podnik vykazuje odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 90 a v zisku alebo strate odložený daňový výnos v hodnote 90. Podnik taktiež znížil účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykazuje náklad na túto sumu v zisku alebo strate. Náklady na goodwill sa následne zmenšia na 410, pričom ide o sumu, ktorá by bola vykázaná, ak by sa odložená daňová pohľadávka v hodnote 90 vykázala k dátumu nadobudnutia ako identifikovateľný majetok.

Ak by daňová sadzba vzrástla na 40 percent, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 120 (300 pri 40 percentách) a v zisku alebo strate by vykázal odložený daňový výnos v hodnote 120. Ak by daňová sadzba klesla na 20 percent, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 60 (300 pri 20 percentách) a odložený daňový výnos v hodnote 60. V oboch prípadoch by podnik taktiež znížil účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykázal by náklad za takúto sumu v zisku alebo strate

68C. Podľa ustanovení odseku 68A – suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej daňovej zrážky, ocenenej v súlade s odsekom 68B) sa môže líšiť od súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie. Odsek 58 tohto štandardu vyžaduje, aby sa splatná a odložená daň vykazovala ako výnos alebo náklad a zahrnula do zisku alebo straty za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak daň vyplýva z (a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykazuje v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní, alebo (b) podnikovej kombinácie. Ak suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej budúcej daňovej zrážky) presiahne sumu súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie, znamená to, že daňová zrážka nesúvisí len s nákladmi na odmeňovanie, ale aj s položkou vlastného imania. V takejto situácii sa prebytok súvisiacej splatnej alebo odloženej dane vykazuje priamo vo vlastnom imaní.

C5 IAS 14 *Segmentové vykazovanie* sa zmenil nasledovne.

Na titulnej strane sa druhý odsek po názve IAS 14 zmenil nasledovne:

Odseky 129 a 130 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* stanovujú určité požiadavky zverejňovania pre vykazovanie strát zo zníženia hodnoty podľa segmentov.

Štandard

Odseky 19 a 21 sa zmenili nasledovne:

19. Príklady majetku segmentu zahŕňajú obežný majetok, ktorý sa používa v prevádzkových činnostiach segmentu, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, majetok, ktorý je predmetom finančného lízingu (IAS 17 *Lízingy*) a nehmotný majetok. Ak konkrétna položka odpisovania alebo amortizácie je začlenená do nákladov segmentu, súvisiaci majetok je tiež začlenený do majetku segmentu. Majetok segmentu neobsahuje majetok používaný pre všeobecné podnikové účely alebo účely vedenia podniku. Majetok segmentu zahŕňa prevádzkový majetok, používaný dvoma alebo viacerými segmentmi, ak existuje odôvodnený základ na priradenie. Majetok segmentu obsahuje goodwill, ktorý je priamo priradený segmentu, alebo ktorý môže byť rozvrhnutý na segment podľa opodstatneného základu a náklady segmentu akékoľvek straty zo zníženia hodnoty vykázané pre goodwill.

21. Oceňovanie majetku segmentu a záväzkov obsahuje úpravy predošlých súm identifikovateľného majetku segmentu a segmentových záväzkov podniku nadobudnutým v podnikovej kombinácií dokonca i vtedy, ak tieto úpravy sú tvorené len za účelom zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky a nie sú vykázané ani v materskej, ani v dcérskej individuálnej účtovnej závierke. Podobne, ak nehnuteľnosti, stroje a zariadenia boli precenené následne po akvizícii v súlade s modelom precenenia uvedeným v IAS 16, potom oceňovania majetku segmentu odzrkadľujú tieto precenenia.

IFRS 3

C6 V IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (revidovaný v roku 2003) sa zrušil odsek 64.

C7 Štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa zmenil nasledovne.

Štandard

Odsek 108 sa zmenil nasledovne:

108. Pri podnikových kombináciách podnik vykazuje majetok a záväzky vznikajúce z požitkov po skončení zamestnania v súčasnej hodnote záväzku bez reálnej hodnoty akéhokoľvek plánu majetku (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*). Súčasná hodnota záväzku zahŕňa všetky nasledujúce položky, aj keď ich nadobúdaný k dátumu nadobudnutia nevykázal:

(a) zisky a straty poistnej matematiky, ktoré vznikli pred dátumom nadobudnutia (bez ohľadu na to, či spadajú do 10 % „koridoru“);

(b) náklady minulej služby, ktoré vznikli zo zmien požitkov alebo zo zavedenia programu pred dátumom nadobudnutia;

a

…

C8 V IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky* sa odsek 30 zmenil nasledovne:

30. Výnosy a náklady dcérskeho podniku sa zahŕňajú do konsolidovanej účtovnej závierky od dátumu nadobudnutia a to v súlade s IFRS 3. Výnosy a náklady …

C9 IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* sa zmenil nasledovne.

Definícia spoločnej kontroly uvedená v odseku 2 sa zmenila nasledovne:

Spoločná kontrola je zmluvne dohodnuté zdieľanie kontroly nad ekonomickou činnosťou, a existuje len v prípade, ak strategické finančné a prevádzkové rozhodnutia týkajúce sa činnosti vyžadujú neanonymný súhlas strán, ktoré kontrolu zdieľajú (spoločníci).

V odseku 15 bol zrušený odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinácie*. V dôsledku tejto zmeny a zmien, ku ktorým došlo v dôsledku IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa odsek 15 zmenil nasledovne:

15. Ak investícia do pridruženého podniku predtým klasifikovaná ako držaná na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou metódy vlastného imania od dátumu, kedy bola klasifikovaná ako držaná na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držaná na predaj sa príslušne upravia.

Odseky 23 a 33 sa zmenili nasledovne:

23. Investícia do pridruženého podniku je účtovaná podľa metódy vlastného imania od dátumu, od ktorého sa stáva pridruženým podnikom. Pri akvizícii investície sa akýkoľvek rozdiel medzi nákladmi investície a podielom investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov pridruženého podniku bude účtovať v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Preto:

(a) goodwill týkajúci sa pridruženého podniku sa zahrnie do účtovnej hodnoty investície. Amortizácia takéhoto goodwillu sa však nepovoľuje a preto sa nezahŕňa do stanovenia podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku.

(b) akýkoľvek prebytok podielu investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov pridruženého podniku nad nákladmi investície sa vyradí z účtovnej hodnoty investície a zaradí sa ako výnos pri určovaní podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku za obdobie, v ktorom došlo k nadobudnutiu investície.

Príslušné úpravy investorského podielu na ziskoch alebo strate pridruženého podniku po akvizícii sa taktiež berú na zreteľ, napríklad pokiaľ ide o odpis odpisovateľného majetku, vychádzajúci s jeho reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia. Podobne aj príslušné úpravy investorského podielu na zisku alebo strate pridruženého podniku po akvizícii sa vykonajú vo vzťahu k stratám zo zníženia hodnoty vykázaným pridruženým podnikom – napríklad ide o goodwill, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

33. Pretože sa goodwill zahrnutý do účtovnej hodnoty investície nevykazuje samostatne, nevykonáva sa ani jeho testovanie na zníženie hodnoty osobitne, ako to požadujú ustanovenia pre testovanie zníženia hodnoty goodwillu, uvedené v IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Namiesto toho sa celá účtovná hodnota investície testuje na zníženie hodnoty v súlade s IAS 36, a to porovnaním jej spätne získateľnej sumy (vyššia suma spomedzi použiteľnej hodnoty a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj) s jej účtovnou hodnotou a to vždy, keď uplatňovanie požiadaviek IAS 39 naznačí, že by mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty investície. Pri určovaní použiteľnej hodnoty investície podnik odhaduje:

(a) svoj podiel na súčasnej hodnote odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že budú vytvorené pridruženým podnikom, vrátane peňažných tokov z činností pridruženého podniku a tržieb z konečného vyradenia investície;

alebo

(b) súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že vzniknú z dividend prijatých z investície a z jej konečného vyradenia.

Pri správnych predpokladoch obidve metódy vedú k rovnakým výsledkom.

C10 IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* sa zmenil nasledovne.

Definícia spoločnej kontroly uvedená v odseku 3 sa zmenila nasledovne:

Spoločná kontrola je zmluvne dohodnuté zdieľanie kontroly nad ekonomickou činnosťou, a existuje len v prípade, ak strategické finančné a prevádzkové rozhodnutia týkajúce sa činnosti vyžadujú neanonymný súhlas strán, ktoré kontrolu zdieľajú (spoločníci).

Odsek 11 sa zmenil nasledovne:

11. Zmluvná dohoda stanovuje spoločnú kontrolu nad spoločným podnikaním. Táto požiadavka zabezpečuje, aby žiadny zo spoločníkov nemohol jednostranne kontrolovať činnosť.

V odseku 43 bol zrušený odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinácie*. V dôsledku tejto zmeny a zmien, ku ktorým došlo v dôsledku IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa odsek 43 zmenil nasledovne:

43. Ak podiel v spoločne kontrolovanom podniku predtým klasifikovaný ako držaný na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou pomernej konsolidácie metódy vlastného imania od dátumu, kedy bol klasifikovaný ako držaný na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držaný na predaj sa príslušne upravia.

IFRS 3

C11 V IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* (revidovaný v roku 2003)sa odsek 4(c) prečísloval na 4(d). Odsek 4(d) sa prečísloval na 4(c) a jeho znenie sa zmenilo nasledovne:

(c) zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie(pozri IFRS 3* Podnikové kombinácie*). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.

V dôsledku tejto zmeny a zmien vyvolaných IFRS 4 *Poistné zmluvy* sa odsek 4(c) – (e) zmenil nasledovne:

(c) zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie(pozri* IFRS 3 *Podnikové kombinácie). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.

(d) poistné zmluvy definované v IFRS 4* Poistné zmluvy.*Tento štandard sa však vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do poistných zmlúv, ak IAS 39 vyžaduje od podniku ich osobitné účtovanie.

(e) finančné nástroje spadajúce do pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahujú vlastnosť ľubovoľnej participácie. Emitent takýchto nástrojov je oslobodený od uplatňovania odsekov 15 – 32 a AG25 – AG35 tohto štandardu na tieto črty, pokiaľ ide o odlíšenie finančných záväzkov a finančných nástrojov. Tieto nástroje však spadajú pod pôsobnosť všetkých ostatných požiadaviek tohto štandardu. Okrem toho sa tento štandard vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do takýchto nástrojov (pozri IAS 39).

Odsek 4(f) vložený prostredníctvom IFRS 2 *Platby na základe podielov* sa nezmenil.

C12 V IAS 33 *Zisk na akciu* sa odseky 22 a 64 zmenili nasledovne:

22. Bežné akcie emitované ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie sa zahŕňajú do váženého priemerného počtu akcií od dátumu nadobudnutia. Je tomu tak preto, že od tohto dátumu nadobúdateľ zahrnie do svojho výkazu ziskov a strát zisky a straty nadobúdaného.

64. ***Ak… sa zverejní. Okrem toho základné a rozriedené zisky na akciu za všetky prezentované obdobia sa upravia o vplyvy chýb, ako aj o úpravy vyplývajúce zo zmien účtovných metód účtovaných spätne.***

C13 V IAS 34 *Účtovné závierky v priebehu účtovného roka* sa odseky 16(i) a 18 zmenili nasledovne:

16. **…**

***(i) vplyv zmien v štruktúre podniku počas obdobia v priebehu účtovného roka, vrátane podnikových kombinácií, akvizície alebo vyradenia dcérskych podnikov a dlhodobých investícií, reštrukturalizácie a ukončovaných aktivít. V prípade podnikovej kombinácie podnik zverejní informácie, ktorých zverejnenie sa vyžaduje v súlade s odsekmi 66 – 73 IFRS 3* Podnikové kombinácie;**

a

…

18. Ostatné štandardy špecifikujú zverejnenia, ktoré by mali byť uvedené v účtovnej závierke. V tomto kontexte, účtovná závierka znamená kompletnú účtovnú závierku, ktorá je bežne súčasťou ročnej finančnej správy a niekedy aj súčasťou iných správ. Okrem požiadaviek uvedených v odseku 16(i) sa zverejnenia vyžadované týmito ostatnými IAS nevyžadujú, ak finančná správa podniku v priebehu účtovného roka obsahuje len skrátenú účtovnú závierku a vybrané vysvetľujúce poznámky (neobsahuje kompletný súhrn finančných výsledkov).

C14 V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* sa odsek 5 zmenil nasledovne:

5. Ak sa iný štandard zaoberá so špecifickým typom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva, podnik aplikuje ten štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad IFRS 3 *Podnikové kombinácie* sa zaoberá nadobúdateľským riešením podmienených záväzkov získaných v rámci podnikovej kombinácie. Podobne aj niektoré typy rezerv sú taktiež uvedené v štandardoch o:

…

C15 V IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* (revidovaný v roku 2003) sa v dôsledku IFRS 4 *Poistné zmluvy* zrušil odsek 2(f) a (h). Odsek 2(g) sa prečísloval na 2(f) a zmenil sa nasledovne. Bol pridaný odsek 2(g) nasledovne. V dôsledku týchto zmien a zmien vyvolaných IFRS 4 *Poistné zmluvy* sa odsek 2(d) – (g) zmenil nasledovne:

(d) finančné nástroje vydané spoločnosťou, ktoré spĺňajú definíciu majetkového nástroja v IAS 32 (vrátane opcií a práv na nákup bežných akcií). Držiteľ takýchto majetkových nástrojov však bude uplatňovať tento štandard na tieto nástroje len za predpokladu, že nespĺňajú ustanovenie o výnimke obsiahnuté vo vyššie uvedenom bode (a).

(e) práva a povinnosti v rámci poistnej zmluvy definovanej v IFRS 4* Poistné zmluvy, *alebo v rámci zmluvy, ktorá spadá pod pôsobnosť IFRS 4, pretože obsahuje vlastnosť ľubovoľnej účasti. Tento štandard sa však vzťahuje na derivátový nástroj, vložený do takejto zmluvy za podmienky, že derivátový nástroj nepredstavuje sám osebe zmluvu, spadajúcu pod pôsobnosť IFRS 4 (pozri odseky 10 – 13 a Prílohu A odseky AG23 – AG33). Okrem toho – ak poistná zmluva predstavuje zmluvu o finančnej záruke, ktorá je platná alebo ponechaná pri prevode finančného majetku alebo finančných záväzkov na inú stranu v súlade s týmto štandardom, emitent na takúto zmluvu tento štandard uplatní (pozri odsek 3 a Prílohu A odsek AG4A).

(f) zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie(pozri* IFRS 3 Podnikové kombinácie*). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.

(g) zmluvy medzi nadobúdateľom a predávajúcim v rámci podnikovej kombinácie, týkajúce sa nákupu alebo predaja nadobúdaného v budúcnosti.

Odsek 2(i) a (j) bol prečíslovaný na 2(h) a (i). Prostredníctvom IFRS 2 *Platby na základe podielov* bol vložený odsek 2(i).

C16 [Samotných štandardov sa zmeny netýkajú]

C17 [Samotných štandardov sa zmeny netýkajú]

C18 SIC-32 *Nehmotný majetok — Náklady na webovú stránku* sa zmenil nasledovne.

Odseky 8 – 10 sa zmenili nasledovne:

8. Webová stránka, ku vzniku ktorej došlo v dôsledku vývoja, sa bude vykazovať ako nehmotný majetok výlučne v prípade (okrem dodržiavania súladu so všeobecnými požiadavkami IAS 38.21 pre vykazovanie a prvotné ocenenie), ak podnik splní požiadavky uvedené v IAS 38.57. Podnik môže byť schopný splniť požiadavku na preukázanie toho, ako jeho webová stránka môže generovať budúce ekonomické úžitky v súlade s IAS 38.57(d) vtedy, ak napríklad webová stránka je schopná generovať príjmy, vrátane priamych príjmov vyplývajúcich z možnosti podávania objednávok. Podnik nie je schopný preukázať ako webová stránka, vyvinutá primárne a najmä za účelom propagácie a reklamy svojich vlastných produktov a služieb môže vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, a následne sa všetky výdaje na vývoj uvedenej webovej stránky vykážu ako náklady v čase ich vzniku.

IFRS 3

9. Akékoľvek interné výdaje na vývoj a prevádzku vlastnej podnikovej webovej stránky sa budú účtovať v súlade s IAS 38. Charakter každej činnosti, v dôsledku ktorej výdaj vzniká (napr. školenie zamestnancov a údržba webovej stránky) a stav vývoja alebo povývojový stav webovej stránky sa zhodnotí za účelom stanovenia príslušného účtovného riešenia (ďalšie usmernenia obsahuje Príloha k tejto interpretácii). Napríklad:

   (a) fáza Plánovania je v podstate podobná výskumnej fáze uvedenej v IAS 38.54-.56. Výdaje v tejto fáze sa budú vykazovať ako náklady v čase ich vzniku.

   (b) fáza Aplikácie a Vývoja infraštruktúry, Grafického návrhu a Vývoja obsahu s výnimkou situácie, ak sa obsah vyvíja za iným účelom, než za účelom propagácie a reklamy podnikových výrobkov a služieb, sú podobné fáze vývoja uvedenej v IAS 38.57-.64. Výdaje súvisiace s týmito fázami sa zahrnú do nákladov webovej stránky, vykázanej ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto Interpretácie v prípade, ak výdaje možno priamo priradiť a sú nevyhnutné na vytvorenie, výrobu alebo prípravu webovej stránky tak, aby bola schopná prevádzky v súlade so zámermi manažmentu. Napríklad výdaje na nákup alebo vytvorenie obsahu (iného než obsahu, ktorý propaguje a reklamuje podnikové produkty a služby) špecificky pre webovú stránku, alebo výdaj na umožnenie používania obsahu (t. j. poplatok za získanie licencie na reprodukciu) webovej stránky sa zahrnie do nákladov na vývoj po splnení tejto podmienky. Avšak v súlade s IAS 38.71 sa výdaj na nehmotnú položku, ktorý sa prvotne v predchádzajúcej účtovnej závierke vykázal ako náklad, nebude vykazovať ako súčasť nákladov nehmotného majetku k neskoršiemu dátumu (napr. ak náklady na autorské práva boli plne odpísané a obsah sa následne poskytuje na webovej stránke).

   (c) výdaje súvisiace s fázou Vývoja obsahu do rozsahu, v ktorom sa obsah vyvíja za účelom propagácie a reklamy podnikových výrobkov a služieb (napríklad digitálne fotografie výrobkov) sa bude v súlade s IAS 38.69(c) vykazovať ako náklad v čase jeho vzniku. Napríklad – pri účtovaní výdajov za odborné služby, týkajúce sa zhotovovania digitálnych fotografií podnikových vlastných výrobkov a zlepšenia ich zobrazenia sa výdaj bude vykazovať ako náklad, keďže odborné služby sa získavajú v priebehu procesu a nie až po zobrazení digitálnych fotografií na webovej stránke.

   (d) fáza Prevádzky sa začína až po ukončení fázy vývoja webovej stránky. Výdaje, ku ktorým došlo v priebehu tejto fázy, sa budú vykazovať ako náklad v čase jeho vzniku s výnimkou situácie, ak takýto náklad spĺňa podmienky vykazovania uvedené v IAS 38.18.

10. Webová stránka, ktorá sa vykazuje ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie sa bude oceňovať po prvotnom vykázaní prostredníctvom uplatnenia požiadaviek obsiahnutých v IAS 38.72-.87. Najlepší odhad doby použiteľnosti webovej stránky bude krátky.

Odsek **Dátum účinnosti** sa zmenil nasledovne:

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou dňa 25. marca 2002. Vplyvy uplatnenia tejto interpretácie sa budú účtovať prostredníctvom použitia prechodných požiadaviek uvedených vo verzii IAS 38, ktorá bola vydaná v roku 1998. Preto ak webová stránka nespĺňa kritériá na jej vykázanie ako nehmotného majetku, avšak predtým sa vykazovala ako majetok, vykazovanie tejto položky sa ukončí ku dňu účinnosti tejto interpretácie. Ak webová stránka existuje a výdaje na jej vývoj spĺňajú kritériá pre ich vykázanie ako nehmotného majetku, avšak predtým neboli vykazované ako majetok, nehmotný majetok sa nebude vykazovať k dátumu, ku ktorému táto interpretácia nadobudne účinnosť. Ak webová stránka existuje a náklad na jej vývoj spĺňa kritériá pre jeho vykázanie ako nehmotného majetku, bola predtým vykázaná ako majetok a prvotne ocenená v nákladoch, prvotne vykázaná suma sa bude považovať za správne stanovenú.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA IFRS 4

Poistné zmluvy

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-12
Vložené derivátové nástroje	7-9
Rozdelenie vkladových komponentov	10-12
Vykazovanie a oceňovanie	13-35
Dočasné výnimky z niektorých ďalších IFRS	13-20
Test primeranosti záväzku	15-19
Zníženie hodnoty zaisťovaného majetku	20
Zmeny v účtovných metódach	21-30
Aktuálne trhové úrokové sadzby	24
Pokračovanie existujúcich postupov	25
Obozretnosť	26
Marže budúcich investícií	27-29
Tieňové účtovníctvo	30
Poistné zmluvy nadobudnuté v rámci podnikovej kombinácie alebo portfóliového prevodu	31-33
Vlastnosti ľubovoľnej účasti	34-35
Vlastnosti ľubovoľnej účasti obsiahnuté v poistných zmluvách	34
Vlastnosti ľubovoľnej účasti obsiahnuté vo finančných nástrojoch	35
Zverejňovanie	36-39
Vysvetlenie vykazovaných súm	36-37
Suma, časovanie a neistota peňažných tokov	38-39
Dátum účinnosti a prechodu	40-45
Zverejňovanie	42-44
Rekonštrukcia finančného majetku	45

CIEĽ

1. Cieľom tohto IFRS je ustanoviť finančné výkazníctvo *poistných zmlúv* jednotkou, ktorá takéto zmluvy vystavuje (v tomto IFRS sa takáto jednotka označuje ako *poisťovateľ*) dovtedy, kým Rada nedokončí druhú fázu projektu IASB, zameraného na poistné zmluvy. Tento IFRS vyžaduje najmä:

   (a) obmedzené vylepšenia vzťahujúce sa na účtovanie poistných zmlúv poisťovateľmi.

(b) zverejnenie, ktoré určuje a vysvetľuje sumy v účtovnej závierke poisťovateľa, vyplývajúce z poistných zmlúv, a ktoré pomôže používateľom účtovnej závierky pochopiť sumu, časovanie a neistotu budúcich peňažných tokov z poistných zmlúv.

ROZSAH

2. Jednotka bude uplatňovať tento IFRS na:

(a) poistné zmluvy (vrátane *zmlúv o zaistení*), ktoré vystavuje, a na zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

(b) emitované finančné nástroje, majúce vlastnosť ľubovoľnej účasti(pozri odsek 35). IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* vyžaduje zverejnenie finančných nástrojov vrátane tých finančných nástrojov, majúcich takúto črtu.

3. Tento IFRS sa nezaoberá inými aspektmi účtovania poisťovateľov, akými sú napríklad účtovanie finančného majetku v držbe poisťovateľov a finančných záväzkov, emitovaných poisťovateľmi (pozri IAS 32 a IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*), s výnimkou prechodných ustanovení uvedených v odseku 45.

4. Jednotka nebude uplatňovať tento IFRS na:

(a) produktové záruky priamo vydané výrobcom, predajcom alebo maloobchodníkom (pozri IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti* a IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*).

(b) majetok a záväzky zamestnávateľa v rámci programu zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky* a IFRS 2 *Platby na základe podielov*) a na záväzky v rámci penzijných programov (pozri IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*).

(c) zmluvné práva alebo zmluvné povinnosti, ktoré sú podmienené budúcim používaním, alebo právom na používanie nefinančnej položky (napríklad ide o niektoré licenčné poplatky, poplatky za autorské práva, podmienené lízingové platby a podobné položky), ako aj na zvyškovú hodnotu záruky nájomcu obsiahnutú v rámci finančného lízingu (pozri IAS 17 *Lízingy*, IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti* a IAS 38 *Nehmotný majetok*).

(d) finančné záruky, do ktorých jednotka vstúpi, alebo si ich ponechá pri prevode finančného majetku alebo finančných záväzkov na inú stranu v rámci IAS 39 a to bez ohľadu, či finančné záruky predstavujú finančné záruky, akreditívy alebo poistné zmluvy (pozri IAS 39).

(e) splatné alebo získateľné podmienené úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie)*.

(f) *priame poistné zmluvy,* ktoré má jednotka v držbe (t. j. priame poistné zmluvy, v rámci ktorých jednotka vystupuje ako poistenec). Cedant však bude uplatňovať tento IFRS na zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

5. Tento IFRS pre zjednodušenie popisuje každú jednotku, ktorá vystavuje poistné zmluvy, ako poisťovateľa a to bez ohľadu na to, či sa poisťovateľ považuje za poisťovateľa z hľadiska právneho alebo kontrolného.

6. Zmluva o zaistení je konkrétnym typom poistnej zmluvy. Preto sa všetky odkazy na poistné zmluvy uvedené v tomto IFRS vzťahujú aj na zmluvy o zaistení.

Vložené derivátové nástroje

7. IAS 39 vyžaduje od jednotky oddeliť niektoré vložené derivátové nástroje od ich základnej zmluvy, oceniť ich *reálnou hodnotou* a zahrnúť zmeny ich reálnej hodnoty do zisku alebo straty. IAS 39 sa vzťahuje na derivátové nástroje, vložené do poistnej zmluvy s výnimkou situácie, ak samotný vložený derivátový nástroj nepredstavuje poistnú zmluvu.

8. Výnimka z tejto požiadavky IAS 39 – poisťovateľ nemusí oddeliť a oceniť reálnou hodnotou opciu poistenca na odkúpenie poistnej zmluvy za fixnú sumu (alebo za sumu, ktorá vychádza z fixnej sumy a úroku) aj napriek tomu, že sa realizačná cena odlišuje od účtovnej hodnoty základného *poistného záväzku*. Požiadavka IAS 39 sa však uplatňuje na predajnú opciu alebo peňažnú odkupnú opciu vloženú v poistnej zmluve, ak sa odkupná hodnota mení v závislosti od zmeny finančnej premennej (napríklad cena alebo index komodity alebo majetku), alebo nefinančnej premennej, ktorá nie je špecifická vo vzťahu k zmluvnej strane. Okrem toho sa táto požiadavka taktiež uplatňuje v prípade, ak schopnosť držiteľa realizovať predajnú alebo peňažnú odkupnú opciu závisí od takejto premennej veličiny (napríklad v prípade, ak ide o predajnú opciu, ktorú možno realizovať vtedy, ak index akciového trhu dosiahne určitú stanovenú úroveň).

9. Odsek 8 sa rovnako vzťahuje na opciu na odkúpenie finančného nástroja, majúcu črtu ľubovoľnej účasti.

Rozdelenie vkladových komponentov

10. Niektoré poistné zmluvy obsahujú poistný komponent a *vkladový komponent*. V niektorých prípadoch sa od poisťovateľa vyžaduje alebo sa mu umožňuje *rozdelenie* takýchto komponentov:

    (a) rozdelenie sa vyžaduje v prípade, ak sú splnené obidve nasledujúce podmienky:

        (i) poisťovateľ môže oceniť vkladový komponent (vrátane akýchkoľvek vložených odkupných opcií) osobitne (t. j. bez ohľadu na poistný komponent).

        (ii) účtovné metódy poisťovateľa nevyžadujú vykazovať všetky záväzky vyplývajúce z vkladového komponentu.

    (b) rozdelenie sa povoľuje, ale nevyžaduje v prípade, ak poisťovateľ môže oceniť vkladový komponent osobitne tak, ako v bode (a)(i), avšak jeho účtovné metódy vyžadujú vykazovanie všetkých záväzkov vyplývajúcich z vkladového komponentu bez ohľadu na základ, z ktorého vychádzalo ocenenie uvedených práv a záväzkov.

    (c) rozdelenie sa nepovoľuje v prípade, ak poisťovateľ nemôže oceniť vkladový komponent osobitne v súlade s bodom (a)(i).

11. Nasleduje príklad situácie, kedy účtovné metódy poisťovateľa nevyžadujú vykazovanie všetkých záväzkov, vyplývajúcich z vkladového komponentu. Cedant obdrží od *zaisťovateľa* úhradu za straty, avšak zmluva od cedanta vyžaduje splatiť úhradu v priebehu ďalších rokov. Tento záväzok vyplýva z vkladového komponentu. Rozdelenie sa bude vyžadovať v prípade, ak účtovné metódy cedanta umožňujú vykázať úhradu ako výnos bez toho, aby bolo nevyhnutné vykázať výsledný záväzok.

12. Za účelom rozdelenia zmluvy poisťovateľ:

    (a) musí uplatňovať tento IFRS na poistný komponent.

    (b) musí uplatňovať IAS 39 na vkladový komponent.

Dočasné výnimky z niektorých ďalších IFRS

13. Odseky 10 – 12 IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* ustanovujú kritériá, ktoré jednotka pri vývoji účtovných metód musí používať v prípade, ak sa na danú položku nevzťahuje žiadny IFRS. Avšak podľa tohto IFRS poisťovateľ nemusí uplatňovať tieto kritériá v rámci svojich účtovných metód na:

(a) poistné zmluvy, ktoré vydáva (vrátane súvisiacich akvizičných nákladov a nehmotného majetku – ide napr. o položky, uvedené v odsekoch 31 a 32);

a

(b) zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

14. Bez ohľadu na vyššie uvedené, tento IFRS neoslobodzuje poisťovateľa od niektorých dôsledkov kritérií uvedených v odsekoch 10 – 12 IAS 8. Poisťovateľ najmä:

(a) nebude žiadne ustanovenia, týkajúce sa možných budúcich nárokov, vykazovať ako záväzky, ak ku vzniku takýchto nárokov dôjde v rámci poistných zmlúv, ktoré k dátumu vykazovania neexistovali (napríklad ustanovenia o katastrofických scenároch alebo kompenzačné ustanovenia).

(b) bude vykonávať *test primeranosti záväzku*, uvedený v odsekoch 15 – 19.

(c) odstráni poistný záväzok (alebo časť poistného záväzku) zo svojej súvahy výlučne v prípade, ak je záväzok zrušený – t. j. ak záväzok, špecifikovaný v zmluve, je splnený, zrušený, alebo uplynie lehota.

(d) nebude vykonávať kompenzáciu:

(i) *zaisťovaného majetku* voči súvisiacim poistným záväzkom;

alebo

(ii) výnosov alebo nákladov zo zmlúv o zaistení voči nákladom alebo výnosom zo súvisiacich poistných zmlúv.

(e) zváži, či nedošlo ku zníženiu hodnoty zaisťovaného majetku (pozri odsek 20).

Test primeranosti záväzku

15. **Poisťovateľ ku každému dátumu vykazovania zhodnotí, či vykazované poistné záväzky sú primerané a to pomocou odhadov budúcich peňažných tokov v rámci jeho poistných zmlúv. Ak takéto hodnotenie ukáže, že účtovná hodnota poistných záväzkov (bez súvisiacich odložených akvizičných nákladov a súvisiaceho nehmotného majetku – napr. majetku, uvedeného v odsekoch 31 a 32) je z hľadiska odhadovaných budúcich peňažných tokov neprimeraná, celý deficit sa vykáže v zisku alebo strate.**

16. Ak poisťovateľ uplatní test primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky, tento IFRS neuvaľuje žiadne ďalšie požiadavky. Uvedené minimálne požiadavky sú:

(a) Test berie do úvahy súčasné odhady všetkých zmluvných peňažných tokov, ako aj súvisiacich peňažných tokov – napríklad náklady na riešenie nárokov, ako aj peňažné toky, vyplývajúce z vložených opcií a záruk.

(b) Ak test preukáže neprimeranosť záväzku, celý deficit sa vykáže v zisku alebo strate.

17. Ak účtovné metódy poisťovateľa nevyžadujú realizáciu testu primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky uvedené v odseku 16, poisťovateľ:

(a) stanoví účtovnú hodnotu relevantných poistných záväzkov (*) bez účtovnej hodnoty:

(i) akýchkoľvek súvisiacich odložených akvizičných nákladov;

a

(ii) akéhokoľvek súvisiaceho nehmotného majetku - napríklad majetku, nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie alebo portfóliového prevodu (pozri odseky 31 a 32). Súvisiaci zaisťovaný majetok sa však do úvahy neberie, pretože ho poisťovateľ účtuje osobitne (pozri odsek 20).

(b) stanoví, či suma uvedená v rámci odseku (a) je nižšia než účtovná hodnota, ktorá by sa vyžadovala v prípade, ak by relevantné poistné záväzky spadali do pôsobnosti IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*. Ak táto suma je nižšia, poisťovateľ vykáže celý rozdiel v zisku alebo strate a zníži účtovnú hodnotu súvisiacich odložených akvizičných nákladov alebo súvisiaceho nehmotného majetku, alebo zvýši účtovnú hodnotu relevantných poistných záväzkov.

18. Ak test primeranosti záväzku poisťovateľa spĺňa minimálne požiadavky odseku 16, uplatňuje sa na úrovni agregácie, stanovenej v takomto teste. Ak test primeranosti záväzku nespĺňa takéto minimálne požiadavky, porovnanie uvedené v odseku 17 sa vykoná na úrovni portfólia zmlúv, na ktoré sa vzťahujú podobné riziká, a ktoré sa spravujú spolu ako jedno portfólio.

19. Suma uvedená v odseku 17(b) (t. j. výsledok uplatnenia IAS 37) bude odrážať marže budúcich investícií (pozri odseky 27 – 29) výlučne v tom prípade, ak suma uvedená v odseku 17(a) tieto marže taktiež odráža.

Zníženie hodnoty zaisťovaného majetku

20. Ak dôjde ku zníženiu hodnoty zaisťovaného majetku cedanta, cedant príslušne zníži účtovnú hodnotu takéhoto majetku a vykáže stratu zo zníženia hodnoty v zisku alebo strate. Ku zníženiu hodnoty zaisťovaného majetku dochádza výlučne vtedy, ak:

(a) existuje objektívny dôkaz (ako dôsledok udalosti, ku ktorej došlo po prvotnom vykázaní zaisťovaného majetku), že cedant nemusí v súlade s podmienkami zmluvy obdržať všetky splatné sumy;

a

(b) takáto udalosť má spoľahlivo oceniteľný vplyv na sumy, ktoré cedant obdrží od zaisťovateľa.

Zmeny v účtovných metódach

21. Odseky 22 – 30 sa vzťahujú na zmeny vykonané poisťovateľom, ktorý už uplatňuje IFRS, ako aj na zmeny, vykonané poisťovateľom, ktorý začína používať IFRS po prvý krát.

22. **Poisťovateľ môže zmeniť svoje účtovné metódy pre poistné zmluvy výlučne vtedy, ak je ich výsledkom účtovná závierka, ktorá je relevantnejšia z hľadiska rozhodovacích potrieb používateľov, alebo je účtovná závierka spoľahlivejšia, avšak nie menej relevantná z hľadiska takýchto potrieb. Poisťovateľ zváži relevantnosť a spoľahlivosť v súlade s kritériami uvedenými v IAS 8.**

(*) Relevantné poistné záväzky sú tie poistné záväzky (a súvisiace akvizičné náklady a nehmotný majetok), pre ktoré účtovné zásady poisťovateľa nevyžadujú realizáciu testu primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky odseku 16.

IFRS 4

23. Z hľadiska opodstatnenosti zmien účtovných metód, týkajúcich sa poistných zmlúv, poisťovateľ preukáže, že zmena privádza účtovnú závierku bližšie ku splneniu kritérií IAS 8, avšak zmena nemusí dosiahnuť úplný súlad s takýmito kritériami. Nižšie sú uvedené nasledujúce špecifické oblasti:

(a) aktuálne úrokové sadzby (odsek 24);

(b) pokračovanie v existujúcich postupoch (odsek 25);

(c) obozretnosť (odsek 26);

(d) marže budúcich investícií (odseky 27 – 29);

a

(e) tieňové účtovníctvo (odsek 30).

Aktuálne trhové úrokové sadzby

24. Poisťovateľovi sa povoľuje (nevyžaduje sa) zmeniť účtovné metódy tým spôsobom, že precení označené poistné záväzky (*) tak, aby odrážali aktuálne trhové úrokové sadzby, a zmeny v týchto záväzkov vykáže poisťovateľ v zisku alebo strate. Poisťovateľ môže súčasne zaviesť účtovné metódy, ktoré vyžadujú ďalšie súčasné odhady a predpoklady pre označené záväzky. Voľba v tomto odseku umožňuje poisťovateľovi zmeniť svoje účtovné metódy pre označené záväzky bez toho, aby uplatňoval tieto zásady konzistentne na všetky podobné záväzky, ktoré by IAS 8 v opačnom prípade vyžadoval. Ak z hľadiska tejto voľby poisťovateľ označí záväzky, bude pokračovať v používaní aktuálnych trhových úrokových sadzieb (a – v prípade možnosti – aj iných súčasných odhadov a predpokladov) konzistentne počas všetkých období na všetky takéto záväzky, až pokiaľ nedôjde k ich zrušeniu.

Pokračovanie existujúcich postupov

25. Poisťovateľ môže pokračovať v používaní nasledujúcich postupov, avšak zavedením ktoréhokoľvek z nich nedôjde ku splneniu podmienok uvedených v odseku 22:

(a) oceňovanie poistných záväzkov na nediskontovanej báze.

(b) oceňovanie zmluvných práv na budúce poplatky zo správy investovania, ktoré presahujú ich reálnu hodnotu vzhľadom na porovnanie so súčasnými poplatkami, účtovanými inými účastníkmi trhu za podobné služby. Je pravdepodobné, že pri vzniku zmluvného práva na budúce poplatky sa reálna hodnota rovná zaplateným pôvodným nákladom s výnimkou situácie, ak budúce poplatky zo správy investovania nebudú spadať do pásma porovnateľnosti podobných nástrojov na trhu.

(c) používanie nejednotných účtovných metód na poistné zmluvy (a súvisiace odložené akvizičné náklady a nehmotný majetok, ak existuje) dcérskych spoločností s výnimkou ustanovení, uvedených v odseku 24. Ak takéto účtovné metódy nie sú jednotné, poisťovateľ ich môže zmeniť vtedy, ak takáto zmena neprinesie vyššiu rozličnosť a rozmanitosť účtovných metód a súčasne splní ostatné požiadavky tohto IFRS.

Obozretnosť

26. Poisťovateľ nemusí meniť svoje účtovné metódy, uplatňované na poistné zmluvy, aby eliminoval prílišnú obozretnosť. Ak však poisťovateľ oceňuje svoje poistné zmluvy s dostatočnou obozretnosťou, vyššia obozretnosť nie je potrebná.

(*) V rámci tohto odseku zahŕňajú poistné záväzky súvisiace odložené akvizičné náklady a súvisiaci nehmotný majetok – napríklad majetok, uvedený v odsekoch 31 a 32.

Marže budúcich investícií

27. Poisťovateľ nemusí meniť svoje účtovné metódy, uplatňované na poistné zmluvy, aby eliminoval marže budúcich investícií. Existuje však vyvrátiteľný predpoklad, že účtovné závierky poisťovateľa budú menej relevantné a spoľahlivé, ak poisťovateľ zavedie účtovnú metódu, ktorá odráža marže budúcich investícií v oceňovaní poistných zmlúv, ak takéto marže neovplyvňujú zmluvné platby. Dva príklady účtovných metód, ktoré odrážajú uvedené marže, sú:

(a) používanie diskontnej sadzby, ktorá odráža odhadovanú návratnosť majetku poisťovateľa;

alebo

(b) plánovanie návratnosti takéhoto majetku na základe odhadovanej miery návratnosti, diskontovanie takejto plánovanej návratnosti odlišnou sadzbou a zahrnutie výsledku do ocenenia záväzku.

28. Poisťovateľ môže vyvrátiť predpoklad uvedený v odseku 27 výlučne vtedy, ak ďalšie komponenty zmeny účtovných metód zvýšia relevantnosť a spoľahlivosť jeho účtovnej závierky tak, že prevážia zníženie relevantnosti a spoľahlivosti, spôsobené zahrnutím marží budúcich investícií. Predpokladajme, že existujúce účtovné metódy poisťovateľa pre poistné zmluvy zahŕňajú príliš obozretné predpoklady, ustanovené na počiatku, a diskontnú sadzbu, predpísanú regulačným orgánom bez priameho odkazu na trhové podmienky, a súčasne ignorujme niektoré vložené opcie a záruky. Poisťovateľ môže zvýšiť relevantnosť a neznížiť spoľahlivosť svojej účtovnej závierky tým, že sa začne orientovať na investorský systém účtovania, ktorý sa masívne používa a zahŕňa:

(a) aktuálne odhady a predpoklady;

(b) opodstatnenú (avšak nie nadmerne obozretnú) úpravu za účelom zahrnutia rizika a neistoty;

(c) oceňovanie, ktoré zahŕňa vnútornú hodnotu a časovú hodnotu vložených opcií a záruk,

a

(d) aktuálnu trhovú diskontnú sadzbu, a to aj v tom prípade, ak diskontná sadzba odráža odhadovaný výnos majetku poisťovateľa.

29. V rámci niektorých prístupov k oceňovaniu sa diskontná sadzba používa na stanovenie súčasnej hodnoty budúcej ziskovej marže. Takáto zisková marža sa následne pomocou vzorca priradí k rozličným obdobiam. V rámci týchto prístupov má diskontná miera na ocenenie záväzku len nepriamy vplyv. Okrem toho použitie menej vhodnej diskontnej sadzby má pri ocenení záväzku pri jeho vzniku len obmedzený alebo žiadny vplyv. Avšak v rámci iných prístupov má diskontná miera na ocenenie záväzku priamy vplyv. V takomto prípade – nakoľko zavedenie diskontnej sadzby vychádzajúcej z majetku má významnejší vplyv, je veľmi nepravdepodobné, že poisťovateľ vyvráti predpoklad, uvedený v odseku 27.

Tieňové účtovníctvo

30. V rámci niektorých účtovných modelov majú realizované zisky alebo straty z majetku poisťovateľa priamy vplyv na časť alebo všetky (a) jeho poistné záväzky, (b) súvisiace odložené akvizičné náklady a (c) súvisiaci nehmotný majetok, uvedený v odsekoch 31 a 32. Poisťovateľ môže (nevyžaduje sa) zmeniť svoje účtovné metódy tak, aby vykázaný ale nerealizovaný zisk alebo strata z majetku ovplyvňoval takéto ocenenie tým istým spôsobom, ako realizovaný zisk alebo strata. Súvisiaca úprava poistného záväzku (alebo odložených akvizičných nákladov alebo nehmotného majetku) sa vykáže vo vlastnom imaní výlučne vtedy, ak sa vo vlastnom imaní priamo vykážu nerealizované zisky alebo straty. Tento postup sa niekedy označuje pojmom „tieňové účtovníctvo“.

IFRS 4

Poistné zmluvy nadobudnuté v rámci podnikovej kombinácie alebo portfóliového prevodu

31. Za účelom dodržania súladu s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* poisťovateľ k dátumu nadobudnutia ocení v reálnej hodnote prevzaté poistné záväzky a *poistný majetok*, nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie. Jednotka môže (nevyžaduje sa) použiť rozšírenú prezentáciu, ktoré rozdeľuje reálnu hodnotu nadobudnutých poistných zmlúv na dva komponenty:

(a) záväzok, ocenený v súlade s účtovnými metódami poisťovateľa pre poistné zmluvy, ktoré vystavuje,

a

(b) nehmotný majetok, predstavujúci rozdiel medzi (i) reálnou hodnotou nadobudnutých zmluvných poistných práv a prevzatých povinností z poistenia a (ii) sumou uvedenou v bode (a). Následné ocenenie tohto majetku bude konzistentné s ocenením súvisiaceho poistného záväzku.

32. Poisťovateľ nadobúdajúci portfólio poistných zmlúv môže použiť rozšírenú prezentáciu, uvedenú v odseku 31.

33. Nehmotný majetok, ktorý je popísaný v odsekoch 31 a 32, nespadá do pôsobnosti IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* a IAS 38 *Nehmotný majetok*. IAS 36 a IAS 38 sa však uplatňujú na zoznamy zákazníkov a vzťahy so zákazníkmi, odrážajúce očakávanie budúcich zmlúv, ktoré nie sú súčasťou zmluvných poistných práv a zmluvných povinností z poistenia, ktoré existovali k dátumu podnikovej kombinácie alebo portfóliového prevodu.

Vlastnosti ľubovoľnej účasti

Vlastnosti ľubovoľnej účasti obsiahnuté v poistných zmluvách

34. Niektoré poistné zmluvy obsahujú vlastnosť ľubovoľnej účasti, ako aj *zaručený prvok*. Emitent takejto zmluvy:

(a) môže, ale nemusí vykázať zaručený prvok oddelene od vlastnosti ľubovoľnej účasti. Ak ich emitent nevykáže osobitne, celú zmluvu bude klasifikovať ako záväzok. ak ich emitent osobitne vykáže, zaručený prvok bude klasifikovať ako záväzok.

(b) ak vykazuje vlastnosť ľubovoľnej účasti oddelene od zaručeného prvku, ľubovoľnú účasť bude klasifikovať ako záväzok alebo ako osobitný komponent vlastného imania. Tento IFRS neuvádza, ako má emitent stanoviť, či je takáto vlastnosť záväzkom alebo vlastným imaním. Emitent môže takúto vlastnosť rozdeliť na záväzkový komponent a komponent vlastného imania a pre takéto rozdelenie použije konzistentnú účtovnú metódu. Emitent nebude takúto vlastnosť klasifikovať ako medzikategóriu, ktorá nepredstavuje ani záväzok, ani vlastné imanie.

(c) môže vykázať všetky prémie prijaté ako výnos bez oddelenia časti, ktorá sa týka komponentu vlastného imania. Výsledné zmeny zaručeného prvku a časti vlastnosti ľubovoľnej účasti, klasifikované ako záväzok sa budú vykazovať v zisku alebo strate. Ak sa časť alebo celá vlastnosť ľubovoľnej účasti klasifikuje vo vlastnom imaní, časť zisku alebo straty možno priradiť k tejto vlastnosti (tým istým spôsobom, akým možno časť priradiť k menšinovým podielom). Emitent vykáže časť zisku alebo straty priraditeľnej k akémukoľvek komponentu vlastného imania týkajúcemu sa vlastnosti ľubovoľnej účasti, ako alokáciu zisku alebo straty, nie ako náklad alebo výnos (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok*).

(d) ak zmluva obsahuje vložený derivátový prvok, spadajúci do pôsobnosti IAS 39, jednotka na takýto vložený derivátový nástroj bude uplatňovať IAS 39.

(e) vo vzťahu ku všetkým aspektom, nepopísaným v odsekoch 14 – 20 a 34(a)(d) bude jednotka pokračovať v používaní existujúcich účtovných metód pre takéto zmluvy s výnimkou situácie, ak takéto účtovné metódy zmení spôsobom, ktorý je v súlade s odsekmi 21 – 30.

35. Požiadavky uvedené v odseku 34 sa taktiež týkajú finančného nástroja, majúceho vlastnosť ľubovoľnej účasti. Okrem toho:

(a) ak emitent klasifikuje celú vlastnosť ľubovoľnej účasti ako záväzok, uplatní test primeranosti záväzku, uvedený v odsekoch 15 – 19 na celú zmluvu (t. j. na zaručený prvok, ako aj na vlastnosť ľubovoľnej účasti). Emitent nebude stanovovať sumu, ktorá by vznikla v dôsledku uplatňovania IAS 39 na zaručený prvok.

(b) ak emitent klasifikuje časť alebo celú takúto vlastnosť ako separátny komponent vlastného imania, záväzok vykázaný za celú zmluvu nebude nižší, než suma, ku vzniku ktorej by došlo v dôsledku uplatňovania IAS 39 na zaručený prvok. Takáto suma bude zahŕňať vnútornú hodnotu opcie na odkup zmluvy, avšak nemusí zahŕňať jej časovú hodnotu, ak odsek 9 umožňuje vyňať takúto opciu z ocenenia v reálnej hodnote. Emitent nemusí zverejňovať sumu, ktorá by vznikla v dôsledku uplatňovania IAS 39 na zaručený prvok a ani nemusí prezentovať takúto sumu osobitne. Okrem toho emitent nemusí stanovovať takúto sumu v prípade, ak je suma vykázaného záväzku jednoznačne vyššia.

(c) aj keď takéto zmluvy predstavujú finančný nástroj, emitent môže pokračovať vo vykazovaní prémií za takéto zmluvy ako výnosy a výsledné zvýšenie účtovnej hodnoty záväzku vykázať ako náklad.

ZVEREJŇOVANIE

Vysvetlenie vykazovaných súm

36. **Jednotka zverejní informácie, ktoré identifikujú a vysvetľujú sumy v jej účtovnej závierke, vyplývajúce z poistných zmlúv.**

37. Za účelom dodržania súladu s odsekom 36 emitent zverejní:

(a) jeho účtovné metódy pre poistné zmluvy a súvisiaci majetok, záväzky, výnosy a náklady.

(b) vykazovaný majetok, záväzky, výnosy a náklady (a v prípade, ak prezentuje svoj výnos peňažných tokov prostredníctvom priamej metódy, zverejní aj peňažné toky), vyplývajúce z poistných zmlúv. Okrem toho – ak poisťovateľ je súčasne cedantom, musí zverejniť:

(i) zisky a straty vykázané v zisku alebo strate pri nákupe zaistenia;

a

(ii) ak cedant odloží a amortizuje zisky a straty vyplývajúce z nákupu zaistenia, zverejní amortizáciu pre toto obdobie a sumy, ktoré ostali neamortizované na začiatku a konci daného obdobia.

(c) procesy používané na stanovenie predpokladov, ktoré majú najväčší vplyv na ocenenie vykazovaných súm uvedených v bode (b). Podľa možnosti by poisťovateľ mal vo zverejnení kvantifikovať takéto predpoklady.

(d) efekt zmien v predpokladoch, použitých na ocenenie poistného majetku a poistných záväzkov, pričom je potrebné osobitne uviesť vplyv každej zmeny, ktorá mala na účtovnú závierku významný vplyv.

(e) porovnania zmien v poistných záväzkoch, zaisťovanom majetku, a – ak existujú – všetky náklady súvisiace s odloženou akvizíciou.

IFRS 4

Suma, časovanie a neistota peňažných tokov

38. **Poisťovateľ zverejní informácie, ktoré pomôžu používateľom pochopiť sumu, časovanie a neistotu budúcich peňažných tokov z poistných zmlúv.**

39. Za účelom dodržania súladu s odsekom 38 poisťovateľ zverejní:

(a) svoje ciele v oblasti riadenia rizík, vyplývajúcich z poistných zmlúv a svoje postupy, zamerané na obmedzenie týchto rizík.

(b) tie podmienky poistných zmlúv, ktoré majú významný vplyv na sumu, časovanie a neistotu budúcich peňažných tokov poisťovateľa.

(c) informácie o *poistnom riziku* (pred a po znížení rizika formou zaistenia), vrátane informácií o:

(i) citlivosti zisku alebo straty na zmeny v premenlivých veličinách, majúce na zisk alebo stratu významný vplyv.

(ii) koncentrácie poistného rizika.

(iii) súčasné nároky v porovnaní s predchádzajúcimi odhadmi (t. j. vývoj nárokov). Zverejnenie o vývoji nárokov sa bude vzťahovať na aj obdobie, v ktorom došlo ku vzniku prvého významného nároku a vo vzťahu ku ktorému stále existuje neistota o sume a časovaní nárokov na platby, avšak nie je potrebné obsiahnuť dlhšie obdobie, než desať rokov. Poisťovateľ nemusí zverejňovať tieto informácie pri nárokoch, v rámci ktorých sa neistota o sume a časovaní nárokov spravidla vyrieši do jedného roka.

(d) informácie o úrokovej sadzbe a úverovom riziku, ktoré by IAS 32 vyžadoval v prípade, ak by poistné zmluvy spadali do jeho pôsobnosti.

(e) informácie o vystavení sa úrokovému riziku alebo trhovému riziku v súvislosti s vloženými derivátovými nástrojmi, obsiahnutými v základnej poistnej zmluve, ak sa od poisťovateľa nevyžaduje (a poisťovateľ ani tak nepostupuje) oceňovať vložené derivátové nástroje v reálnej hodnote.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

40. Prechodné ustanovenia obsiahnuté v odsekoch 41 – 45 sa vzťahujú na jednotku, ktorá pri prvom uplatnení tohto IFRS už uplatňuje iné IFRS, a na jednotku, ktorá uplatňuje IFRS po prvýkrát (prvouplatňovateľ).

41. Jednotka bude uplatňovať tento IFRS počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, musí túto skutočnosť zverejniť.

Zverejňovanie

42. Jednotka nemusí uplatňovať požiadavky na zverejnenie obsiahnuté v tomto IFRS na porovnateľné informácie, ktoré sa týkajú ročných období počínajúcich pred 1. januárom 2005 s výnimkou zverejnení, požadovaných odsekom 37(a) a (b) o účtovných metódach, vykazovanom majetku, záväzkoch, výnosoch a nákladoch (a peňažných tokoch v prípade použitia priamej metódy).

43. Ak nie je vhodné uplatňovať konkrétnu požiadavku obsiahnutú v odsekoch 10 – 35 na porovnateľné informácie, ktoré sa týkajú ročných období, počínajúcich pred 1. januárom 2005, jednotka túto skutočnosť zverejní. Uplatňovanie testu primeranosti záväzku (odseky 15 – 19) na takéto porovnateľné informácie môže byť niekedy nepriechodné, avšak je veľmi nepravdepodobné, že ostatné požiadavky obsiahnuté v odsekoch 10 – 35 taktiež nebude možné uplatniť na takéto porovnateľné informácie. Štandard IAS 8 objasňuje pojem „nepriechodné“.

44. Pri uplatňovaní odseku 39(c)(iii) jednotka nemusí zverejniť informácie o vývoji nárokov, ku ktorým došlo neskôr, než päť rokov pred koncom prvého finančného roka, v ktorom jednotka uplatňovala tento IFRS. Okrem vyššie uvedeného – ak je v rámci prvého uplatnenia tohto IFRS nepriechodné, aby jednotka pripravila informácie o vývoji nárokov, ku vzniku ktorých došlo pred prvým obdobím, v rámci ktorého jednotka zverejní porovnateľné informácie v súlade s týmto IFRS, jednotka musí takúto skutočnosť zverejniť.

Rekonštrukcia finančného majetku

45. Ak poisťovateľ zmení svoje účtovné metódy pre poistné záväzky, povoľuje (nevyžaduje) sa preklasifikovať niektorý alebo všetok finančný majetok „na reálnu hodnotu v zisku alebo strate“. Takáto preklasifikácia sa povoľuje, ak poisťovateľ zmení metódy vtedy, keď prvýkrát uplatňuje tento IFRS a v prípade, ak vykoná následnú zmenu metód, povolenú odsekom 22. Preklasifikácia je zmenou účtovnej metódy a uplatňuje sa IAS 8.

PRÍLOHA A

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

cedant — **Poistenec** v rámci zmluvy o zaistení.

vkladový komponent — Zmluvný komponent, ktorý sa neúčtuje ako derivátový nástroj v rámci IAS 39 a spadal by pod pôsobnosť IAS 39 v prípade, ak by šlo o oddelený nástroj.

priama poistná zmluva — **Poistná zmluva,** ktorá nie je **zmluvou o zaistení.**

vlastnosť ľubovoľnej účasti — Zmluvné právo na príjem (okrem **zaručených požitkov**) ďalších požitkov:

(a) ktoré budú pravdepodobne tvoriť podstatnú časť celkových zmluvných požitkov;

(b) ktorých suma alebo časovanie zmluvne záleží na emitentovi;

a

(c) ktoré zmluvne vychádzajú z:

(i) realizácie špecifikovaného súboru zmlúv alebo špecifikovaného typu zmlúv;

(ii) realizovanej a/alebo nerealizovanej návratnosti investície zo špecifikovaného súboru majetku v držbe emitenta;

alebo

(iii) zisku alebo straty spoločnosti, fondu alebo iné ho jednotky, ktorá vystaví zmluvu.

reálna hodnota — Suma, za ktorú možno majetok vymeniť alebo záväzok vyrovnať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

finančné riziko — Riziko možnej budúcej zmeny v rámci jednej alebo viacerých špecifikovaných úrokových sadzieb, ceny finančného nástroja, ceny komodity, výmenného kurzu, indexu cien alebo sadzieb, úverového ohodnotenia alebo úverového indexu alebo inej premenlivej veličiny, a to za predpokladu – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – že daná premenlivá veličina nie je špecifickou veličinou pre zmluvnú stranu.

zaručené požitky — Platby alebo iné požitky, na ktoré má konkrétny **poistenec** alebo investor nepodmienené právo, na ktoré sa nevzťahuje zmluvné rozhodnutie emitenta.

zaručený prvok — Záväzok zaplatiť **zaručené požitky**, zahrnuté do zmluvy, ktoré obsahuje **vlastnosť ľubovoľnej účasti**.

poistný majetok — Čisté zmluvné právo **poisťovateľa** v rámci **poistnej zmluvy.**

poistná zmluva — Zmluva, v rámci ktorej jedna strana (**poisťovateľ**) akceptuje významné **poistné riziko** od druhej strany (**poistenec**) formou dohody o kompenzácii poisteného v prípade, že špecifikovaná budúca neistá udalosť (**poistená udalosť**) negatívne ovplyvní poisteného. (Podrobnejšie informácie o tejto definícii sú uvedené v Prílohe B.)

poistný záväzok — Čistý zmluvný záväzok **poisťovateľa** v rámci **poistnej zmluvy.**

poistné riziko — Riziko, ktoré je iným rizikom, než **finančným**, prevedené z držiteľa zmluvy na emitenta.

poistená udalosť — Neistá budúca udalosť, ktorú pokýva poistná zmluva a vytvára poistné riziko.

poisťovateľ	Strana, ktorá má v rámci **poistnej zmluvy** povinnosť kompenzovať **poisteného** v prípade, ak dôjde k **poistenej udalosti**.
test primeranosti záväzku	Hodnotenie, či účtovnú hodnotu **poistného záväzku** netreba zvýšiť (alebo či netreba znížiť účtovnú hodnotu súvisiacich odložených akvizičných nákladov alebo nehmotného majetku), vychádzajúce z preskúmania budúcich peňažných tokov.
poistenec	Strana, ktorá má právo na kompenzáciu v rámci **poistnej zmluvy** v prípade, ak dôjde k **poistenej udalosti**.
zaisťovaný majetok	Čisté zmluvné právo **cedanta** v rámci **zmluvy o zaistení.**
zmluva o zaistení	**Poistná zmluva** vystavená jedným **poisťovateľom** (**zaisťovateľ**), ktorej účelom je kompenzovať iného poisťovateľa (**cedant**) za straty z jednej alebo viacerých zmlúv, emitovaných cedantom.
zaisťovateľ	Strana, ktorá má v rámci **zmluvy o zaistení** povinnosť kompenzovať **cedanta** v prípade, ak dôjde k **poistenej udalosti**.
rozdelenie	Účtovanie komponentov zmluvy tak, ako keby išlo o osobitné zmluvy.

IFRS 4

PRÍLOHA B

Definícia poistnej zmluvy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

B1 Táto príloha obsahuje usmernenie ohľadom definície poistnej zmluvy v Prílohe A. Zaoberá sa nasledujúcimi oblasťami:

(a) pojmom „neistá budúca udalosť“ (odseky B2 – B4);

(b) platbami v naturáliách (odseky B5 – B7);

(c) poistným rizikom a inými rizikami (odseky B8 – B17);

(d) príkladmi poistných zmlúv (odseky B18 – B21);

(e) významným poistným rizikom (odseky B22 – B28);

a

(f) zmenami úrovne poistného rizika (odseky B29 a B30).

Neistá budúca udalosť

B2 Neistota (alebo riziko) je podstatou poistnej zmluvy. V súlade s vyššie uvedeným je pri vstupe poistnej zmluvy do platnosti neistou najmenej jedna z nižšie uvedených položiek:

(a) či k *poistenej udalosti* dôjde;

(b) kedy k nej dôjde;

alebo

(c) akú sumu bude poisťovateľ musieť zaplatiť, keď k takejto udalosti dôjde.

B3 V rámci niektorých poistných zmlúv predstavuje poistená udalosť zistenie straty počas trvania zmluvy a to aj v prípade, ak ku strate došlo pred zahájením platnosti zmluvy. V rámci iných poistných zmlúv je poistenou udalosťou udalosť, ku ktorej dôjde počas doby platnosti zmluvy a to aj napriek tomu, že výsledná strata sa zistí až na konci doby platnosti zmluvy.

B4 Niektoré poistné zmluvy sa vzťahujú na udalosti, ku ktorým už došlo, avšak ktorých finančný efekt je stále neistý. Príkladom je zmluva o zaistení, ktorá zaisťuje priameho poisťovateľa voči negatívnemu vývoju nárokov už oznámených poistencami. V rámci takýchto zmlúv predstavuje poistená udalosť zistenie nákladov na takéto nároky.

Platby v naturáliách

B5 Niektoré poistné zmluvy vyžadujú alebo povoľujú platby v naturáliách. Ako príklad môže slúžiť situácia, kedy poisťovateľ vymení ukradnutý tovar priamo bez toho, aby vykonal úhradu v prospech poistenca. Iným príkladom je situácia, kedy poisťovateľ použije vlastné nemocnice a zdravotnícky personál na poskytovanie zdravotníckych služieb, zahrnutých do zmluvy.

B6 Niektoré servisné služby s fixným poplatkom, v rámci ktorých úroveň služieb závisí od neistej udalosti, spĺňajú v súlade s týmto IFRS definičné kritérium poistnej zmluvy, avšak v niektorých krajinách sa nepovažujú za poistné zmluvy. Ako príklad môže slúžiť zmluva o údržbe, v rámci ktorej poskytovateľ súhlasí s opravou konkrétneho zariadenia potom, ako na ňom dôjde k závade. Fixný servisný poplatok vychádza z očakávaného počtu závad, avšak je neisté, či na konkrétnom zariadení dôjde k závade. Závada na zariadení negatívne ovplyvňuje jeho majiteľa a zmluva kompenzuje majiteľa (v naturáliách, nie formou peňažnej hotovosti). Ďalším príkladom je zmluva na poskytovanie servisných služieb v prípade poruchy vozidla, v rámci ktorej sa poskytovateľ zaväzuje za fixný ročný poplatok odtiahnuť vozidlo do najbližšej opravovne. Takáto zmluva by mohla spĺňať definičné kritériá poistnej zmluvy a to aj napriek tomu, že poskytovateľ sa nezaväzuje vykonať opravy alebo vymeniť poškodené diely.

B7 Uplatňovanie tohto IFRS na zmluvy uvedené v odseku B6 pravdepodobne nebude obtiažnejšie, než uplatňovanie tých IFRS, ktoré by bolo potrebné použiť v prípade, keby takéto zmluvy nespadali pod pôsobnosť tohto IFRS:

(a) Je nepravdepodobné, že dôjde k výskytu významných záväzkov za závady a poruchy, ku ktorým už došlo.

(b) Ak by sa použil štandard IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti*, poskytovateľ služby by vykázal výnos formou odkazu na fázu dokončenia (a vzhľadom na ďalšie stanovené kritériá). Takýto prístup je v rámci tohto IFRS taktiež akceptovateľný, pričom tento IFRS umožňuje poskytovateľo vi služieb (i) pokračovať v používaní jeho existujúcich účtovných metód na takéto zmluvy s výnimkou situácie, ak takéto zmluvy obsahujú procedúry, zakázané odsekom 14 a (ii) zlepšiť svoje účtovné metódy, ak je takéto zlepšenie povolené odsekmi 22 – 30.

(c) Poskytovateľ služieb zvažuje, či náklady na splnenie svojej zmluvnej povinnosti nepresahujú výnosy, obdržané vopred. Na takéto zváženie použije test primeranosti záväzku uvedený v odsekoch 15 – 19 tohto IFRS. Ak by sa tento IFRS neuplatňoval na takéto zmluvy, poskytovateľ služby by za účelom stanovenia, či je zmluva výhodná alebo nie, použil IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*.

(d) Pokiaľ ide o tieto zmluvy, požiadavky na zverejňovanie obsiahnuté v tomto IFRS významne neprevyšujú požiadavky na zverejňovanie, uvedené v iných IFRS.

Rozlíšenie medzi poistným rizikom a inými rizikami

B8 Definícia poistnej zmluvy úzko súvisí s poistným rizikom, ktoré tento IFRS definuje ako riziko – iné, než finančné riziko – prevedené z držiteľa zmluvy na emitenta. Zmluva, ktorá vystavuje emitenta finančnému riziku bez významného poistného rizika nie je poistnou zmluvou.

B9 Definícia finančného rizika v Prílohe A zahŕňa zoznam finančných a nefinančných premenlivých veličín. Tento zoznam zahŕňa nefinančné premenlivé veličiny, ktoré nie sú pre zmluvnú stranu špecifické – ide napríklad o index strát vzniknutých v dôsledku zemetrasenia v konkrétnom regióne alebo index teplôt v konkrétnom meste. Nezahŕňa nefinančné premenlivé veličiny, ktoré sú špecifické pre zmluvnú stranu – napríklad výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorý poškodí alebo zničí majetok takejto zmluvnej strany. Okrem toho riziko zmien reálnej hodnoty nefinančného majetku nie je finančným rizikom v prípade, ak reálna hodnota odráža nielen zmeny trhových cien pre takýto majetok (finančná premenlivá veličina), ale aj stav špecifického nefinančného majetku, držaného zmluvnou stranou (nefinančná premenlivá veličina). Ak napríklad záruka za zvyškovú cenu konkrétneho vozidla vystaví ručiteľa riziku zmeny fyzického stavu vozidla, ide o poistné riziko a nie o finančné riziko.

B10 Niektoré zmluvy vystavujú emitenta okrem významného poistného rizika aj riziku finančnému. Napríklad mnohé poistné zmluvy zaručujú poistencom minimálnu mieru návratnosti (tvorba finančného rizika) a sľubujú požitky v prípade smrti, ktoré mnohokrát prevyšujú účtovný zostatok poistenca (tvorba poistného rizika vo forme rizika úmrtia). Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami.

B11 V rámci niektorých zmlúv poistená udalosť umožní výplatu sumy viazanú na cenový index. Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami za predpokladu, že platba, ktorá je podmienená poistenou udalosťou, môže byť významná. Napríklad prežitím podmienená renta, ktorá je viazaná na index životných nákladov, prevádza poistné riziko, pretože k platbe dôjde v dôsledku neistej udalosti — prežitia príjemcu renty. Viazanosť na cenový index predstavuje vložený derivátový nástroj, avšak taktiež prevádza poistné riziko. Ak je výsledný prevod poistného rizika významný, vložený derivátový nástroj spĺňa definíciu poistnej zmluvy, pričom v takomto prípade sa nemusí oddeľovať a oceňovať v reálnej hodnote (pozri odsek 7 tohto IFRS).

B12 Definícia poistného rizika sa týka rizika, ktoré akceptuje poisťovateľ od poisteného. Inými slovami – poistné riziko je existujúce riziko, prevedené z poisteného na poisťovateľa. Preto nové riziko, ku vzniku ktorého došlo v dôsledku zmluvy, nie je poistným rizikom.

B13 Definícia poistnej zmluvy úzko súvisí s negatívnym vplyvom na poistenca. Táto definícia neobmedzuje platbu poisťovateľa na sumu, rovnajúcu sa finančnému dopadu negatívnej udalosti. Definícia napríklad nevylučuje krytie „nové za staré“, ktorého vyplácané sumy umožňujú poistencovi vymeniť poškodený starý majetok za nový. Podobne táto definícia neobmedzuje platbu v rámci zmluvy o životnom poistení na finančnú stratu, ktorú utrpeli rodinní príslušníci zosnulého, a ani nezamedzuje realizáciu platby predtým stanovených súm za účelom kvantifikácie strát, spôsobených úmrtím alebo nehodou.

B14 Niektoré zmluvy vyžadujú platbu v prípade, ak dôjde k špecifikovanej neistej udalosti, avšak negatívny dopad na poistenca neustanovujú ako podmienku platby. Takáto zmluva nie je poistnou zmluvou, aj keď poistenec používa zmluvu na zmenšenie súvisiaceho vystavenia sa riziku. Ak napríklad poistenec používa derivátový nástroj na hedging súvisiacej nefinančnej premenlivej veličiny, ktorá koreluje s peňažnými tokmi z majetku jednotky, derivátový nástroj nie je poistnou zmluvou, pretože platbu nepodmieňuje skutočnosť, či je držiteľ negatívne ovplyvnený znížením peňažných tokov z majetku. Naopak, definícia poistnej zmluvy úzko súvisí s neistou udalosťou, v rámci ktorej je negatívny vplyv na poistenca zmluvnou podmienkou platby. Takáto zmluvná podmienka nevyžaduje od poisťovateľa vyšetriť, či udalosť skutočne spôsobila negatívny vplyv, avšak umožňuje poisťovateľovi odmietnuť platbu v prípade, ak nie je presvedčený, že udalosť mala negatívny vplyv.

B15 Riziko pominutia alebo pretrvávania (t. j. ide o riziko, že protistrana zruší zmluvu skôr alebo neskôr, než poisťovateľ očakával pri oceňovaní zmluvy) nie je poistným rizikom, pretože platba v prospech protistrany nie je podmienená neistou budúcou udalosťou, ktorá negatívne ovplyvňuje protistranu. Podobne aj nákladové riziko (t. j. riziko neočakávaného rastu administratívnych nákladov na obsluhu zmluvy – nie nákladov, súvisiacich s poistenými udalosťami) nie je poistným rizikom, pretože neočakávaný rast nákladov nemá na protistranu negatívny vplyv.

B16 Preto zmluva, ktorá vystavuje emitenta riziku pominutia, pretrvávania alebo nákladovému riziku, nie je poistnou zmluvou – bola by ňou v prípade, ak by poistnému riziku bol vystavený aj emitent. Ak však emitent takejto zmluvy znižuje riziko tým, že využije druhú zmluvu na prevod takéhoto rizika na ďalšiu stranu, takáto druhá zmluva vystavuje uvedenú ďalšiu stranu poistnému riziku.

B17 Poisťovateľ môže akceptovať významné poistné riziko od poistenca len v prípade, ak poisťovateľ je jednotkou, ktorá je oddelená od poistenca. V prípade spoločného poisťovateľa poisťovateľ akceptuje riziko od každého poistenca a toto riziko rozdelí. Hoci poistenci nesú takéto rozdelené riziko kolektívne, spoločný poisťovateľ akceptoval riziko, ktoré je podstatou poistnej zmluvy.

Príklady poistných zmlúv

B18 Nižšie uvedené sú príklady zmlúv, ktoré sú poistnými zmluvami a to v prípade, ak je prevod rizika významný:

(a) poistenie proti krádeži alebo poškodeniu majetku.

(b) poistenie zodpovednosti za výrobky, odbornej zodpovednosti, občianskej zodpovednosti alebo právnych nákladov.

(c) životné poistenie a predplatené pohrebné výdaje (aj keď smrť je istou udalosťou, je neisté, kedy k nej dôjde, alebo — v rámci niektorých typov životného poistenia — či k nej dôjde v rámci obdobia, krytého poistením).

(d) renty podmienené prežitím a penzie (t. j. zmluvy, ktoré poskytujú kompenzáciu za neistú budúcu udalosť — prežitie príjemcu renty alebo dôchodcu — za účelom pomoci príjemcovi renty alebo dôchodcovi udržať si danú životnú úroveň, ktorá by inak v prípade jeho prežitia mohla byť negatívne ovplyvnená).

(e) invalidita a zdravotná starostlivosť.

(f) garančné dlhopisy, záruky spoľahlivosti, záruky plnenia a ponúkané cenné papiere (t. j. zmluvy, ktoré umožňujú plnenie v prípade, ak druhá strana zlyhá v plnení povinnosti – ide napríklad o povinnosť postaviť budovu).

(g) úverové poistenie, ktoré umožňuje realizáciu špecifických platieb za účelom kompenzácie držiteľa za stratu, ktorú utrpí, a to v dôsledku zlyhania dlžníka v rámci splátky v súlade s pôvodnými alebo modifikovanými podmienkami dlhového nástroja. Tieto zmluvy by mohli mať významnú právnu podobu, napríklad podobu finančnej záruky, akreditívu, derivát platobnej neschopnosti alebo poistnej zmluvy. Na takéto zmluvy sa však nevzťahujú ustanovenia tohto IFRS, ak jednotka do nich vstúpila alebo si ich ponechala v prípade prevodu finančného majetku alebo finančného záväzku na ďalšiu stranu v súlade s IAS 39 (pozri odsek 4(d)).

(h) produktové záruky. Produktové záruky, vystavené inou stranou za tovar, predávaný výrobcom, predajcom alebo malopredajcom, spadajú do pôsobnosti tohto IFRS. Avšak produktové záruky vystavené priamo výrobcom, predajcom alebo malopredajcom nespadajú do jeho pôsobnosti, pretože sa na ne vzťahujú ustanovenia IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti* a IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*.

(i) poistenie nároku (t. j. poistenie voči zisteniu závad nároku na pozemok, ktoré neboli zjavné v dobe podpísania zmluvy). V takomto prípade je poistenou udalosťou zistenie závady, nie závada ako taká.

(j) cestovné poistenie (t. j. kompenzácia vo forme peňažnej hotovosti alebo v naturáliách za straty počas cestovania). Odseky B6 a B7 sa zaoberajú niektorými takýmito zmluvami.

(k) „katastrofické“ dlhopisy, ktoré umožňujú obmedzené výplaty istiny, úroku, alebo oboch v prípade, ak špecifická udalosť negatívne ovplyvní emitenta takéhoto dlhopisu (s výnimkou prípadu, ak špecifikované udalosti nevytvoria významné poistné riziko, napríklad ak udalosťou je zmena úrokovej sadzby alebo výmenného kurzu).

(l) poistné swapy a iné zmluvy, ktoré vyžadujú platby založené na zmenách klimatických, geologických alebo iných premenlivých veličín, ktoré sú špecifické pre zmluvnú stranu.

(m) zmluvy o zaistení.

B19 Nasledujú príklady položiek, ktoré nie sú poistnými zmluvami:

(a) investičné zmluvy, ktoré majú právnu formu poistných zmlúv, avšak ktoré nevystavujú poisťovateľa významnému poistnému riziku, napríklad zmluvy o životnom poistení, v rámci ktorých poisťovateľ nenesie významné riziko úmrtia (takéto zmluvy sú nepoistnými finančnými alebo servisnými zmluvami, pozri odseky B20 a B21).

(b) zmluvy, ktoré majú právnu formu poistenia, avšak presúvajú všetko významné poistné riziko na poistenca prostredníctvom nezrušiteľného a vykonateľného mechanizmu, ktorý upravuje budúce platby poistenca v dôsledku priamych následkov postených strát – ide napríklad o niektoré finančné zmluvy o zaistení alebo niektoré skupinové zmluvy (takéto zmluvy sú obvykle nepoistnými finančnými nástrojmi alebo servisnými zmluvami, pozri odseky B20 a B21).

(c) samopoistenie, inými slovami ponechanie si rizika, ktoré by mohlo byť kryté poistením (neexistuje žiadna poistná zmluva, pretože neexistuje žiadna zmluva s inou stranou).

(d) zmluvy (napríklad špekulatívne zmluvy), ktoré vyžadujú platbu v prípade, ak dôjde k špecifikovanej neistej budúcej udalosti, avšak ako zmluvnú podmienku platby nevyžadujú, aby mala takáto udalosť negatívny vplyv na poistenca. Táto skutočnosť však nevylučuje špecifikáciu stanoveného vyplatenia za účelom kvantifikácie straty, spôsobenej špecifickou udalosťou, akou je napríklad úmrtie alebo nehoda (pozri tiež odsek B13).

(e) derivátové nástroje, ktoré jednu stranu vystavujú finančnému riziku, avšak nie poistnému riziku, nakoľko od takejto strany vyžadujú vykonať platbu vychádzajúcu výlučne zo zmien jednej alebo viacerých špecifikovaných úrokových sadzieb, ceny finančného nástroja, ceny komodity, výmenného kurzu, úverového ohodnotenia alebo úverového indexu alebo inej premenlivej veličiny, za predpokladu – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – že takáto veličina nie je špecifická pre zmluvnú stranu (pozri IAS 39).

(f) zmluva o finančnej záruke (alebo akreditív, derivát platobnej neschopnosti alebo zmluva o poistení úveru), ktorá vyžaduje platbu aj napriek tomu, že držiteľ neutrpel stratu v dôsledku platobného zlyhania dlžníka v stanovený termín (pozri IAS 39).

(g) zmluvy, ktoré vyžadujú platby na základe klimatických, geologických alebo iných fyzických premenlivých veličín, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu (spoločne sa nazývajú derivátovými nástrojmi počasia).

(h) „katastrofické“ dlhopisy, ktoré umožňujú obmedzené platby istiny, úrokov, alebo oboch, založené na klimatických, geologických alebo iných fyzických premenlivých veličinách, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu.

B20 Ak zmluvy popísané v odseku B19 vytvárajú finančný majetok alebo finančný záväzok, spadajú do pôsobnosti IAS 39. Okrem iného to znamená, že zmluvné strany používajú „vkladové účtovanie“, zahŕňajúce nasledovné skutočnosti:

(a) jedna strana vykáže prijatú úhradu ako finančný záväzok (nie ako výnos).

(b) druhá strana vykáže zaplatenú úhradu ako finančný majetok (nie ako náklad).

B21 Ak zmluvy popísané v odseku B19 nevytvárajú finančný majetok alebo finančné záväzky, vzťahujú sa na ne ustanovenia IAS 18. V rámci IAS 18 sa výnos súvisiaci s transakciou, obsahujúcou poskytovanie služieb, vykazuje odkazom na fázu ukončenia služby v prípade, ak výstup transakcie možno spoľahlivo odhadnúť.

Významné poistné riziko

B22 Zmluva je poistnou zmluvou len vtedy, ak prevádza významné poistné riziko. Poistnému riziku sa venujú odseky B8 – B21. Nasledujúce odseky sa zaoberajú hodnotením, či je poistné riziko významné.

B23 Poistné riziko je významné výlučne vtedy, ak by poistená udalosť mohla v rámci akéhokoľvek scenára spôsobiť situáciu, kedy by poisťovateľ musel platiť významné dodatočné požitky, nezahŕňajúc scenáre, postrádajúce komerčnú podstatu (t. j. nemajúce žiadne rozpoznateľné efekty na ekonomickú podstatu transakcie). Ak by v rámci scenárov došlo k platbám významných dodatočných požitkov, podmienka uvedená v predchádzajúcej vete sa môže splniť v prípade, ak je výskyt poistenej udalosti mimoriadne nepravdepodobný, alebo ak očakávaná (t. j. vážená pravdepodobnosťou) súčasná hodnota podmienených peňažných tokov predstavuje malú časť z očakávanej súčasnej hodnoty všetkých zvyšných zmluvných peňažných tokov.

B24 Dodatočné požitky, ktoré sú uvedené v odseku B23, súvisia so sumami, ktoré presahujú tie sumy, ktoré by boli splatné v prípade, ak by nedošlo k výskytu poistenej udalosti (okrem scenárov postrádajúcich komerčnú podstatu). Tieto dodatočné sumy zahŕňajú náklady na riešenie nárokov a na ohodnotenie nárokov, avšak nezahŕňajú:

(a) stratu schopnosti spoplatňovať poistenca za budúce služby. Napríklad v prípade investične prepojenej zmluvy o životnom poistení znamená smrť poistenca nemožnosť pre poisťovateľa poskytovať služby manažmentu investícií a poberať poplatok za takéto služby. Avšak ekonomická strata poisťovateľa neodráža poistné riziko, a to tak, ako v prípade manažéra spoločného fondu, ktorý nepreberá riziko vo vzťahu k prípadnému úmrtiu klienta. Preto sa pri hodnotení objemu poistného rizika, prevedeného zmluvou, neprihliada k potenciálnej strate budúcich poplatkov zo správy investícií.

(b) v prípade úmrtia – vzdanie sa poplatkov, ku ktorým by došlo pri zrušení alebo odkúpení. Pretože ku vzniku takýchto poplatkov došlo v súvislosti so zmluvou, vzdanie sa nárokov na takéto poplatky nepredstavuje kompenzáciu poistenca za existujúce riziko. Pri hodnotení objemu poisteného rizika prevedeného zmluvou sa teda k takýmto poplatkom neprihliada.

(c) platba, podmienená udalosťou, ktorá držiteľovi zmluvy nespôsobí významnú škodu. Predstavme si napríklad zmluvu, ktorá od emitenta vyžaduje zaplatiť jeden milión menových jednotiek v prípade, ak dôjde k fyzickému poškodeniu majetku, pričom celá situácia spôsobí držiteľovi zanedbateľnú stratu jednej menovej jednotky. V rámci tejto zmluvy držiteľ prevádza na poisťovateľa nevýznamné riziko straty jednej menovej jednotky. Zmluva súčasne vytvára nepoistné riziko, že emitent bude musieť zaplatiť 999 999 menových jednotiek v prípade, ak dôjde ku stanovenej udalosti. Pretože emitent neprijíma významné poistné riziko od držiteľa, nejde o poistnú zmluvu.

(d) možné spätne získateľné sumy zo zaistenia. Poisťovateľ účtuje takéto sumy osobitne.

B25 Poisťovateľ zhodnotí význam poistného rizika v jednotlivých zmluvách (nie prostredníctvom odkazu na význam na účtovnú závierku (*)). Poistné riziko môže byť významné aj vtedy, ak existuje minimálna pravdepodobnosť významných strát celej knihy zmlúv. Pomocou takéhoto hodnotenia jednotlivých zmlúv je jednoduchšie klasifikovať zmluvu ako poistná zmluva. Ak však relatívne malá skupina zmlúv obsahuje zmluvy, ktoré všetky prevádzajú poistné riziko, poisťovateľ nemusí preskúmavať celú takúto skupinu za účelom identifikácie niekoľko málo nederivátových zmlúv, ktoré prevádzajú nepodstatné poistné riziko.

B26 Z odsekov B23 – B25 vyplýva, že ak sa v rámci zmluvy platia požitky v prípade smrti, ktoré prevyšujú sumu splatnú pri prežití, zmluva je poistnou zmluvou s výnimkou situácie, ak by dodatočný požitok v prípade smrti bol požitkom nevýznamným (posúdené odkazom na samotnú zmluvu – nie na knihu zmlúv). Podľa ustanovení odseku B24(b) sa do takéhoto zhodnotenia nezahŕňa zrieknutie sa poplatkov za zrušenie (v prípade smrti) alebo poplatkov za odkúpenie, ak uvedené zrieknutie nekompenzuje poistenca za existujúce riziko. Podobne aj zmluva o rente, v rámci ktorej sa vyplácajú pravidelné splátky do konca života poistenca je poistnou zmluvou s výnimkou situácie, ak agregované sumy podmienené prežitím sú nevýznamné.

B27 Odsek B23 sa zaoberá dodatočnými požitkami. Takéto dodatočné požitky môžu zahŕňať požiadavku vyplatiť požitky skôr v prípade, ak dôjde ku skoršiemu výskytu poistenej udalosti, a platba sa v tom prípade neupraví o časovú hodnotu peňazí. Príkladom je celoživotné poistenie na fixnú sumu (inými slovami poistenie, ktoré umožňuje výplatu fixného požitku v dôsledku smrti vez ohľadu na dátum úmrtia poistenca, a kde neexistuje dátum vypršania platnosti krytia). Je isté, že poistenec raz zomrie, nie je však isté, kedy k tomu dôjde. Poisťovateľ utrpí stratu z takýchto individuálnych zmlúv, kedy poistenci predčasne zomrú, aj keď vzhľadom na celú knihu zmlúv ku žiadnej vážnej strate nedochádza.

B28 Ak sa poistná zmluva rozdelí na vkladový komponent a poistný komponent, význam prevodu poistného rizika sa hodnotí formou odkazu na poistný komponent. Význam poistného rizika, prevedeného prostredníctvom vloženého derivátu, sa hodnotí formou odkazu na vložený derivátový nástroj.

(*) Pre tieto účely – zmluvy, ktoré podnik uzatvoril naraz s jednou protistranou (alebo zmluvy, ktoré sú inak nezávislé), tvoria jedinú zmluvu.

IFRS 4

Zmeny úrovne poistného rizika

B29 Niektoré zmluvy pri zahájení ich platnosti neprenášajú na poisťovateľa žiadne riziko, hoci neskôr k prevodu poistného rizika dochádza. Napríklad si predstavme zmluvu, ktorá umožňuje špecifickú návratnosť investícií a zahŕňa pre poistenca opciu na použitie prostriedkov investície v deň splatnosti na nákup prežitím podmienenej renty pri súčasných rentových sadzbách účtovaných poisťovateľom iným novým rentierom, keď dôjde k realizácii opcie poisteného. Takáto zmluva neprevádza žiadne poistné riziko na poisťovateľa dovtedy, kým nedôjde k realizácii opcie, pretože poisťovateľ má možnosť oceniť rentu na základe, ktorý odráža poistné riziko, prevedené na poisťovateľa v tomto čase. Ak však zmluva ustanovuje rentové sadzby (alebo základ pre stanovenie rentových sadzieb), znamená to, že zmluva prevádza poistné riziko na emitenta na jej počiatku.

B30 Zmluva, ktorá spĺňa podmienky pre jej kvalifikovanie ako poistnej zmluvy, ostane poistnou zmluvou dovtedy, kým sa všetky v nej obsiahnuté práva povinností nezrušia alebo nevypršia.

PRÍLOHA C

Zmeny iných IFRS

Zmeny v tejto prílohe sa budú uplatňovať počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka bude uplatňovať tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, taktiež musí uplatňovať uvedené zmeny.

Zmeny IAS 32 a IAS 39

C1 V IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* (revidovaný v roku 2003) sa odsek 4(d) prečísloval na 4(c). Odsek 4(c) sa prečísloval na 4(d) a zmenil sa v súlade s ustanoveniami odseku C4.

Odsek 6 bol zrušený.

Na koniec odseku AG8 bola pridaná nasledujúca veta AG8:

Niektoré z týchto podmienených práv alebo záväzkov môžu spadať pod pôsobnosť IFRS 4 ako poistné zmluvy.

C2 V IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* (revidovaný v roku 2003) sa odsek 2(e) prečísloval na 2(d). Odsek 2(d) sa prečísloval na 2(e) a zmenil sa v súlade s ustanoveniami odseku C5. Odsek AG4 sa zmenil nasledovne:

AG4. Tento štandard sa vzťahuje na finančný majetok a finančné záväzky poisťovateľov, ktoré sú iné, než práva a povinnosti, vylúčené odsekom 2(e), nakoľko k ním dochádza v rámci zmlúv, spadajúcich do pôsobnosti IFRS 4.

C3 Odseky 4(e) IAS 32 a 2(h) IAS 39 obsahujú niektoré výnimky, týkajúce sa derivátov, založených na klimatických, geologických alebo iných premenlivých fyzických veličinách. Tieto odseky boli zrušené. Takéto derivátové nástroje spadajú pod pôsobnosť IAS 32 a IAS 39 s výnimkou situácie, ak spĺňajú definíciu poistnej zmluvy, kedy spadajú pod IFRS 4. Okrem toho bol odsek AG1 IAS 39 zmenený nasledovne:

AG1. Niektoré zmluvy vyžadujú platby, založené na klimatických, geologických alebo iných fyzikálnych premenlivých veličinách. (Tie, ktoré sú založené na klimatických premenlivých veličinách, sa niekedy nazývajú „derivátové nástroje počasia".) Ak tieto zmluvy nespadajú pod pôsobnosť IFRS 4 *Poistné zmluvy*, vzťahuje sa na ne tento štandard.

C4 Do IAS 32 bol vložený nový odsek 4(e). V dôsledku tejto zmeny, ako aj zmien odsekov C1 a C3, a zmeny IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, sa odsek 4(c) – (e) zmenil nasledovne:

(c) zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri* IFRS 3 Podnikové kombinácie*). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.

(d) poistné zmluvy uvedené v* IFRS 4 Poistné zmluvy*. Tento štandard sa však vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do poistných zmlúv, ak IAS 39 vyžaduje od jednotky ich osobitné účtovanie.

(e) finančné nástroje spadajúce do pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahujú vlastnosť ľubovoľnej participácie. Emitent takýchto nástrojov je oslobodený od uplatňovania odsekov 15 – 32 a AG25 – AG35 tohto štandardu na tieto črty, pokiaľ ide o odlíšenie finančných záväzkov a finančných nástrojov. Tieto nástroje však spadajú pod pôsobnosť všetkých ostatných požiadaviek tohto štandardu. Okrem toho sa tento štandard vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do takýchto nástrojov (pozri IAS 39).

Odsek 4(f) vložený prostredníctvom IFRS 2 *Platba na základe podielov* sa nezmenil.

IFRS 4

C5 V IAS 39 bol zrušený odsek 2(f). V dôsledku tejto zmeny, ako aj zmien odsekov C2 a C3, a zmeny IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, sa odsek 2(d) – (g) zmenil nasledovne:

(d) finančné nástroje vydané spoločnosťou, ktoré spĺňajú definíciu majetkového nástroja v IAS 32 (vrátane opcií a práva na nákup bežných akcií). Držiteľ takýchto majetkových nástrojov však bude uplatňovať tento štandard na tieto nástroje len za predpokladu, že nespĺňajú ustanovenie o výnimke obsiahnuté vo vyššie uvedenom bode (a).

(e) práva a povinnosti v rámci poistnej zmluvy definovanej v IFRS 4* Poistné zmluvy*, alebo v rámci zmluvy, ktorá spadá pod pôsobnosť IFRS 4, pretože obsahuje vlastnosť ľubovoľnej účasti. Tento štandard sa však vzťahuje na derivátový nástroj, vložený do takejto zmluvy za podmienky, že derivátový nástroj nepredstavuje sám osebe zmluvu, spadajúcu pod pôsobnosť IFRS 4 (pozri odseky 10 – 13 a Prílohu A odseky AG23 – AG33). Okrem toho – ak poistná zmluva predstavuje zmluvu o finančnej záruke, ktorá je platná alebo ponechaná pri prevode finančného majetku alebo finančných záväzkov na inú stranu v súlade s týmto štandardom, emitent na takúto zmluvu tento štandard uplatní (pozri odsek 3 a Prílohu A odsek AG4A).

(f) zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3* Podnikové kombinácie*). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.

(g) zmluvy medzi nadobúdateľom a predávajúcim v rámci podnikovej kombinácie, týkajúce sa nákupu alebo predaja nadobúdaného v budúcnosti.

Odsek 2(i) a (j) bol prečíslovaný na 2(h) a (i). Prostredníctvom IFRS 2 *Platby na základe podielov* bol vložený odsek 2(i).

Odsek 3 sa zrušil a nahradil novým odsekom 3, a pridal sa nový odsek AG4A nasledovne:

3. Niektoré zmluvy o finančnej záruke vyžadujú od emitenta realizáciu špecifických platieb za účelom kompenzácie držiteľa za stratu, ktorú utrpí, a to v dôsledku zlyhania dlžníka v rámci splátky v súlade s pôvodnými alebo modifikovanými podmienkami dlhového nástroja. Ak takáto požiadavka prevádza na emitenta významné riziko, zmluva predstavuje poistnú zmluvu v súlade s ustanoveniami IFRS 4 (pozri odseky 2(e) a AG4A). Iné zmluvy o finančnej záruke vyžadujú realizáciu platieb vzhľadom na zmeny špecifikovaných úrokových sadzieb, ceny finančného nástroja, ceny komodity, výmenného kurzu, indexu cien alebo sadzieb, úverového ohodnotenia alebo úverového indexu alebo inej premenlivej veličiny, a to za predpokladu – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – že daná premenlivá veličina nie je špecifickou veličinou pre zmluvnú stranu. Takéto zmluvy spadajú pod pôsobnosť tohto štandardu.

AG4A. Zmluvy o finančnej záruke môžu mať rôzne právne formy, ako napríklad finančná záruka, akreditív, zmluva o platobnej neschopnosti alebo poistná zmluva. Ich účtovanie nezávisí od ich právnej formy. Nasledujú príklady vhodného riešenia (pozri odseky 2(e) a 3):

(a) ak zmluva nie je poistnou zmluvou v súlade s IFRS 4, emitent použije tento štandard. Napríklad zmluva o finančnej záruke, ktorá predpokladá, že sa platba uskutoční v prípade, že úverová schopnosť dlžníka klesne pod stanovenú úroveň, spadá do pôsobnosti tohto štandardu.

(b) ak v súlade s týmto štandardom emitent pri prevode finančného majetku alebo finančného záväzku na inú stanu nadobudol alebo si ponechal finančnú záruku, bude uplatňovať tento štandard.

(c) ak zmluva je poistnou zmluvou v súlade s IFRS 4, emitent použije IFRS 4 s výnimkou prípadu, ak nejde o situáciu, padajúcu pod ustanovenia bodu (b).

(d) ak emitent vystavil finančnú záruku v súvislosti s predajom tovaru, pri stanovení, kedy vykáže výsledný výnos, bude používať IAS 18.

C6 V IAS 39, odsek 9, sa pojem „iná premenlivá veličina“ v rámci definície derivátového nástroja nahradil pojmom „iná veličina za predpokladu, že – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – takáto veličina nie je špecifická pre zmluvnú stranu“. Tá istá zmena sa vykonala aj v odseku 10 IAS 39. Do IAS 39 sa pridal nový odsek AG12A nasledovne:

AG12A. Definícia derivátového nástroja súvisí s nefinančnými premenlivými veličinami, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu. Ide o index strát spôsobených zemetrasením v určitých regiónoch a index teplôt v konkrétnom meste. Nefinančné premenlivé veličiny špecifické pre zmluvnú stranu zahŕňajú výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorý poškodí alebo zničí majetok zmluvnej strany. Zmena reálnej hodnoty nefinančného majetku je špecifická pre majiteľa vtedy, ak reálna hodnota neodráža iba zmeny trhových cien takéhoto majetku (finančná premenlivá veličina), ale aj stav špecifického nefinančného majetku v držbe (nefinančná premenlivá veličina). Ak napríklad záruka za zvyškovú cenu konkrétneho vozidla vystaví ručiteľa riziku zmeny fyzického stavu vozidla, zmena zvyškovej hodnoty je špecifická pre majiteľa vozidla.

C7 Do IAS 32 bol vložený nasledujúci nový odsek 91A, a v odseku 86 sa odkaz na odsek 90 rozšíril o odkaz na odsek 91A:

91A. ***Niektorý finančný majetok a finančné záväzky obsahujú vlastnosť ľubovoľnej účasti, uvedenú v IFRS 4 Poistné zmluvy. Ak jednotka nemôže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu takejto vlastnosti, tento fakt musí zverejniť spolu s popisom zmluvy, jej účtovnú hodnotu, vysvetlenie prečo sa reálna hodnota nedá spoľahlivo oceniť, a – podľa možnosti - rozsah odhadov, v rámci ktorých reálna hodnota pravdepodobne leží.***

V odseku 49(e) sa pojem „poistka“ zmenil na „poistná zmluva“.

C8 V IAS 39 odsek AG30 uvádza príklady vložených derivátových nástrojov, ktoré sa považujú za nie úzko súvisiace so základnou zmluvou, a odsek AG33 uvádza príklady vložených derivátových nástrojov, ktoré sa považujú za úzko súvisiace so základnou zmluvou. Odseky AG30(g) a AG33 (a), (b) a (d) sa zmenili vložením odkazov na poistné zmluvy a do odseku AG33 boli pridané body (g) a (h):

AG30 (g) Kúpna, predajná opcia alebo opcia na predčasné splatenie vložená do základnej dlhovej zmluvy alebo základnej poistnej zmluvy sa nepovažuje za úzko súvisiacu so základnou zmluvou s výnimkou prípadu, ak opčná realizačná cena je ku každému dátumu uplatnenia približne rovnaká ako upravená cena obstarania základného dlhového nástroja alebo účtovná cena základnej poistnej zmluvy. Z hľadiska emitenta konvertibilného dlhového nástroja s vloženou črtou kúpnej alebo predajnej opcie sa hodnotenie, či kúpna alebo predajná opcia úzko súvisí so základnou dlhovou zmluvou, realizuje pred oddelením majetkového prvku v rámci IAS 32.

AG33 (a) Vložený derivátový nástroj, v rámci ktorého sa za základ považuje úroková sadzba alebo index úrokovej sadzby, ktorý môže meniť sumu úroku, ktorá by bola splatná alebo by sa mala prijať z úročenej základnej dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy sa považuje za úzko súvisiaci so základnou zmluvou s výnimkou prípadu, ak kombinovanú zmluvu možno vyrovnať takým spôsobom, že držiteľ neobdrží podstatnú časť svojej vykázanej investície, alebo ak vložený derivátový nástroj najmenej zdvojnásobí úvodnú mieru výnosnosti držiteľa zo základnej zmluvy a vyústi do miery výnosnosti, ktorá najmenej dvojnásobne vysoká v porovnaní s trhovou výnosnosťou zo zmluvy s takými istými podmienkami, ako v prípade základnej zmluvy.

(b) Vložené minimálne alebo maximálne úrokové miery dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy sa považujú za úzko súvisiace so základnou zmluvou, ak maximum je na alebo nad úrovňou trhovej úrokovej miery, alebo ak minimum je na alebo pod úrovňou trhovej úrokovej miery v čase vydania zmluvy, a maximum alebo minimum nepodlieha špekuláciám v súvislosti so základnou zmluvou. Podobne aj ustanovenia zmluvy na nákup alebo predaj majetku (napríklad komodity), ktoré vyúsťujú do stanovenia max. a min. ceny zaplatenej alebo prijatej za majetok sa považujú za úzko súvisiace so základnou zmluvou v prípade, ak max. a min. cena na počiatku boli „mimo peňazí“ a nevzťahovali sa na ne špekulácie.

IFRS 4

(d) Cudzomenový derivátový nástroj vložený do základnej zmluvy, ktorý je poistnou zmluvou alebo nie je finančným nástrojom (napríklad zmluva na nákup alebo predaj nefinančnej položky, v rámci ktorej sa cena stanovuje v cudzej mene) sa považuje za úzko súvisiaci so základnou zmluvou v prípade, ak sa naň nevzťahujú špekulácie, neobsahuje opčnú črtu a vyžaduje platby denominované v jednej z dvoch nasledujúcich mien:

(i) funkčná mena ktorejkoľvek z významných strán zmluvy;

(ii) mena, ktorá sa bežne používa v rámci komerčných transakcií vo svete (napríklad v prípade obchodu s ropu ide o americký dolár) a v ktorej je vyjadrená cena súvisiaceho získaného alebo dodaného tovaru alebo služieb;

alebo

(iii) mena, ktorá sa bežne používa v rámci zmlúv na nákup alebo predaj nefinančných položiek v ekonomickom prostredí, v rámci ktorého k transakcii došlo (napríklad relatívne stabilná a likvidná mena, ktorá sa bežne používa v rámci miestnych obchodných transakcií alebo pri externom obchode).

(g) Črta „spojenia s menou" vložená do základného finančného nástroja alebo základnej poistnej zmluvy sa považuje za úzko súvisiacu so základným nástrojom alebo základnou zmluvou, ak sa platby denominované v danej jednotke oceňujú v súčasných hodnotách menovej jednotky, ktoré odrážajú reálne hodnoty majetku fondu. Črta „spojenia s menou" je zmluvným pojmom, ktorý vyžaduje platby denominované v jednotkách interného alebo externého investičného fondu.

(h) Derivátový nástroj vložený do poistnej zmluvy sa považuje za úzko súvisiaci so základnou poistnou zmluvou, ak sú vložený derivátový nástroj a základná poistná zmluva natoľko prepojené a súvisiace, že jednotka nemôže osobitne oceniť takýto vložený derivátový nástroj (tzn. bez toho, aby prihliadala k základnej zmluve).

Zmeny iných IFRS

C9 IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti* sa zmenil nasledovne.

Odsek 6(c) sa zmenil nasledovne:

(c) poistné zmluvy v rámci pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy*;

C10 V rámci IAS 19 *Zamestnanecké požitky* bola pridaná nasledujúce poznámka pod čiarou k odseku 7, týkajúca sa podmienok pre splnenie poisťovacích podmienok po prvom výskyte slova „poistka":

(*) Podmienka pre splnenie poisťovacích podmienok nemusí byť nevyhnutne poistnou zmluvou podľa IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

C11 V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* sa zrušili odseky 1(b) a 4 a bol pridaný odsek 5(e) nasledovne:

(e) poistné zmluvy (pozri IFRS 4 *Poistné zmluvy*). Tento štandard sa však vzťahuje na iné rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok poisťovateľa, než na tie, ktoré vznikajú v dôsledku jeho zmluvných povinností a práv v rámci poistných zmlúv, spadajúcich do pôsobnosti IFRS 4.

V odseku 2 (zmenenom v roku 2003 prostredníctvom IAS 39) sa zrušila posledná veta.

C12 V IAS 40 *Investície v nehnuteľnostiach* (revidovanom v roku 2003) boli pridané odseky 32A – 32C a 75(f)(iv) a do odseku 30 sa zahrnul odkaz na odsek 32A nasledovne:

30. ***S prihliadnutím na výnimku uvedenú v odsekoch 32A a 34 si jednotka zvolí za svoju účtovnú metódu buď model reálnej hodnoty uvedený v rámci odsekov 33 – 55 alebo nákladový model uvedený v odseku 56 a túto metódu bude uplatňovať na všetky svoje investície v nehnuteľnosti.***

Investície v nehnuteľnostiach prepojené so záväzkami

32A. ***Jednotka si môže:***

(a) zvoliť buď model reálnej hodnoty alebo nákladový model pre záväzky súvisiace s investíciami v nehnuteľnostiach, ktoré tvoria výnos priamo prepojený s reálnou hodnotou, alebo výnosy zo špecifikovaného majetku zahŕňajúceho takéto investície v nehnuteľnostiach;

a

(b) zvoliť buď model reálnej hodnoty alebo nákladový model pre všetky ostatné investície v nehnuteľnostiach bez ohľadu na výber podľa bodu (a).

32B. Niektorí poisťovatelia a iné jednotky prevádzkujú interný majetkový fond, ktorý emituje abstraktné jednotky, pričom časť jednotiek majú v držbe investori v rámci súvisiacich zmlúv a zvyšok má v držbe jednotka. Odsek 32A neumožňuje jednotke oceňovať nehnuteľnosti v držbe fondu čiastočne v nákladoch a čiastočne v reálnej hodnote.

32C. Ak si jednotka zvolí rozličné modely pre dve kategórie uvedené v odseku 32A, predaj investícií v nehnuteľnostiach medzi súbory majetku ocenené rôznymi modelmi sa bude vykazovať v reálnej hodnote a kumulatívna zmena v reálnej hodnote sa vykáže v zisku alebo strate. Na základe vyššie uvedeného – ak dôjde k predaju investície v nehnuteľnosti zo súboru, v rámci ktorého sa model reálnej hodnoty použije na súbor, v ktorom sa používa nákladový model, reálna hodnota nehnuteľnosti sa k dátumu predaja stáva jej reprodukčnou cenou.

75(f)(iv) ***kumulatívna zmena reálnej hodnoty, vykázaná v zisku alebo strate, z predaja investície v nehnuteľnosti zo súboru majetku, v rámci ktorého sa nákladový model použije na súbor, v ktorom sa používa model reálnej hodnoty (pozri odsek 32C).***

C13 IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa zmenilo nasledovne.

V odseku 12 sa odkaz na odseky 13 – 25C zmenil na odkaz na odseky 13 – 25D.

Odsek 13(g) a (h) sa zmenil a bol vložený nový bod (i) nasledovne:

(g) označenie predtým vykazovaných finančných nástrojov (odsek 25A);

(h) platobné transakcie na základe podielov (odseky 25B a 25C);

a

(i) poistné zmluvy (odsek 25D).

Za odsekom 25C bol vložený nový nadpis a odsek 25D nasledovne:

Poistné zmluvy

25D Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v IFRS 4 *Poistné zmluvy*. IFRS 4 obmedzuje zmeny účtovných metód vzhľadom na poistné zmluvy, vrátane zmien, vykonaných prvouplatňovateľom.

IFRS 4

Odsek 36A a predchádzajúci nadpis sa zmenili vložením odkazov na IFRS 4 nasledovne:

Výnimky z požiadavky na prepočet komparatívnych informácií pre IAS 39 a IFRS 4

36A Jednotka, ktorá pred 1. januárom 2006 adoptuje IFRS, vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS prezentuje najmenej jednoročné komparatívne informácie, avšak tieto komparatívne informácie nemusia spĺňať ustanovenia IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Jednotka, ktorá si zvolí možnosť prezentovania komparatívnych informácií, ktoré nespĺňajú ustanovenia IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, musí v rámci prvého roka prechodu:

(a) uplatňovať predchádzajúce GAAP v rámci komparatívnych informácií na finančné nástroje, spadajúce pod IAS 32 a IAS 39 a na poistné zmluvy, spadajúce pod IFRS 4;

(b) tento fakt zverejniť spolu so základňou pre prípravu týchto informácií;

a

(c) zverejniť charakter hlavných úprav, pomocou ktorých by sa dosiahol súlad informácií s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Jednotka nemusí tieto úpravy kvantifikovať. Jednotka však bude považovať akékoľvek úpravy medzi súvahou a vykazovacím dátumom komparatívneho obdobia (napríklad súvaha, ktorá obsahuje komparatívne informácie podľa predchádzajúceho štandardu GAAP) a súvahy na počiatku úvodného obdobia vykazovania podľa IFRS (t. j. prvého obdobia obsahujúceho informácie v súlade s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4) ako vyplývajúce zo zmeny v účtovných metódach a uvedenie vyjadrenia požadované odsekom 28(a) – (e) a (f)(i) IAS 8.

Odsek 28(f)(I) sa uplatňuje len na zmluvy, prezentované v súvahe k dátumu vykazovania komparatívneho obdobia.

V prípade, ak si jednotka zvolí možnosť prezentácie komparatívnych informácií, ktoré nevykazujú súlad s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, odkazy na „dátum prechodu na IFRS“ budú v prípade týchto štandardov znamenať začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS.

C14 SIC-27 *Ohodnotenie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu* (podľa zmeny IAS 39) sa zmenilo nasledovne.

Odsek 7 sa zmenil nasledovne:

7. Ostatné záväzky dohody, vrátane všetkých poskytnutých záruk a záväzkov, vzniknutých z titulu predčasného ukončenia, by sa mali účtovať podľa IAS 37, IAS 39 alebo IFRS 4, v závislosti od podmienok.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA IFRS 5

Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-5
Klasifikácia dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako drženého na predaj	6-14
Dlhodobý majetok, ktorý sa bude rušiť	13-14
Oceňovanie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) klasifikovaného ako držaného na predaj	15-29
Oceňovanie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie)	15-19
Vykazovanie strát zo zníženia hodnoty a súvisiacich zrušení	20-25
Zmeny plánu predaja	26-29
Prezentácia a zverejňovanie	30-42
Prezentácia ukončených činností	31-36
Zisky alebo straty týkajúce sa pokračujúcich činností	37
Prezentácia dlhodobého majetku alebo skupiny na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj	38-40
Ďalšie zverejnenia	41-42
Prechodné ustanovenia	43
Dátum účinnosti	44
Zrušenie platnosti IAS 35	45

CIEĽ

1. Cieľom tohto IFRS je stanoviť účtovanie majetku, drženého za účelom predaja, a prezentácia a zverejňovanie *ukončených činností*. Tento IFRS vyžaduje najmä:

   (a) aby majetok, ktorý spĺňa klasifikačné kritériá majetku drženého na predaj, sa oceňoval nižšou sumou spomedzi účtovnej hodnoty a *reálnej hodnoty* bez *nákladov na predaj*, a aby sa takýto majetok neodpisoval;

   a

   (b) aby majetok, ktorý spĺňa klasifikačné kritériá majetku držaného na predaj, sa prezentoval osobitne v rámci súvahy a aby sa výsledky ukončených činností prezentovali osobitne v rámci výkazu ziskov a strát.

ROZSAH

2. Klasifikačné a prezentačné požiadavky tohto IFRS sa uplatňujú na všetok vykazovaný dlhodobý majetok (*). Požiadavky na oceňovanie v rámci tohto IFRS sa uplatňujú na všetok vykazovaný dlhodobý majetok a skupiny na vyradenie (v súlade s odsekom 4) s výnimkou majetku, uvedeného v odseku 5, ktorý sa bude oceňovať v súlade s uvedeným štandardom.

3. Majetok klasifikovaný ako dlhodobý v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok* (revidovaný v roku 2003) sa nepreklasifikuje na *obežný majetok* dovtedy, kým nebude spĺňať kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetok držaný na predaj v súlade s týmto IFRS. Majetok v rámci triedy, ktorý by jednotka bežne považovala za dlhodobý, a ktorý sa získava s výlučným cieľom jeho opätovného predaja, sa nebude považovať za majetok obežný dovtedy, kým nesplní kritériá pre jeho klasifikáciu za majetok držaný na predaj v súlade s týmto IFRS.

4. Jednotka niekedy vyraďuje skupinu majetku spolu s priamo súvisiacimi záväzkami spolu v rámci jednej transakcie. Takáto skupina na vyradenie môže predstavovať skupiny *jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky*, jednu jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky, alebo môže byť súčasťou jednotky, vytvárajúcej peňažné prostriedky. (**) Skupina môže zahŕňať akýkoľvek majetok a záväzky jednotky, vrátane obežného majetku, obežných záväzkov a majetok, vyňatý z požiadaviek na oceňovanie v rámci tohto IFRS odsekom 5. Ak je dlhodobý majetok spadajúci pod požiadavky na oceňovanie tohto IFRS súčasťou skupiny na vyradenie, oceňovacie požiadavky tohto IFRS sa budú vzťahovať na skupiny ako celok, takže sa skupina bude oceňovať hodnotou nižšou spomedzi jej účtovnej hodnoty a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj. Požiadavky na oceňovanie jednotlivého majetku a záväzkov v rámci skupiny na vyradenie sú uvedené v odsekoch 18, 19 a 23.

5. Ustanovenia o oceňovaní uvedené v tomto IFRS (***) sa nevzťahujú na nasledujúci majetok, ktorý spadá pod uvedený štandard, buď ako jednotlivý majetok, alebo ako súčasť skupiny na vyradenie:

   (a) odložené daňové pohľadávky(IAS 12 *Dane z príjmov*).

   (b) majetok vznikajúci zo zamestnaneckých požitkov (IAS 19 *Zamestnanecké požitky*).

   (c) finančný majetok spadajúci pod ustanovenia IAS 39 *Finančné nástroje:Vykazovanie a oceňovanie*.

   (d) dlhodobý majetok, ktorý sa účtuje v súlade s modelom reálnej hodnoty, uvedenom v IAS 40 *Investície v nehnuteľnostiach*.

   (e) dlhodobý majetok, ktorý sa oceňuje v reálnej hodnote bez odhadovaných nákladov na predaj v súlade s IAS 41 *Poľnohospodárstvo*

   (f) zmluvné práva v rámci poistných zmlúv, uvedené v IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

KLASIFIKÁCIA DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPINY NA VYRADENIE) AKO DRŽANÉHO NA PREDAJ

6. **Jednotka bude klasifikovať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako držaný na predaj v prípade, ak k spätnému získaniu jeho účtovnej hodnoty dôjde prostredníctvom predaja a nie formou pokračujúceho používania.**

(*) Pokiaľ ide o majetok klasifikovaný ˇv súlade s prezentáciou likvidity, dlhodobý majetok je majetkom, ktorý zahŕňa sumy, ktorých spätné získanie sa očakáva v čase dlhšom, než dvanásť mesiacov od súvahového dátumu. Odsek 3 sa uplatňuje na klasifikáciu takéhoto majetku.

(**) Ak sa však očakáva, že peňažné toky z majetku alebo skupiny majetku vzniknú v dôsledku predaja a nie pokračujúceho používania, stávajú sa menej závislé od peňažných prostriedkov z iného majetku a skupina pre vyradenie, ktorá bola súčasťou jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky sa stane osobitnou jednotkou vytvárajúcou peňažné prostriedky.

(***) Iné odseky, než odseky 18 a 19, ktoré vyžadujú oceňovať predmetný majetok v súlade s inými použiteľnými IFRS.

7. Ak sa má naplniť podstata vyššie uvedeného ustanovenia, majetok (alebo skupina na vyradenie) musí byť k dispozícii na okamžitý predaj v jeho súčasnom stave výlučne v súlade s podmienkami, ktoré sú vo vzťahu k predaju takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie) bežné a obvyklé a jeho predaj musí byť *veľmi pravdepodobný*.

8. Aby bol predaj veľmi pravdepodobný, plánu predaja majetku (alebo skupiny na vyradenie) sa musí venovať príslušná úroveň riadenia a musí sa zahájiť program aktívneho určenia nákupcu. Okrem toho majetok (alebo skupina na vyradenie) sa musí aktívne ponúkať na predaj za cenu, ktoré je vzhľadom na jeho súčasnú reálnu hodnotu primeraná a opodstatnená. Okrem toho by predaj mal spĺňať podmienky vykazovania ako ukončeného predaja do jedného roka od dátumu klasifikácie s výnimkou ustanovení, uvedených v odseku 9, a činnosti potrebné na ukončenie plánu predaja by mali naznačovať, že je nepravdepodobné, že dôjde k zásadným zmenám plánu alebo že sa plán zruší.

9. Udalosti alebo okolnosti môžu presiahnuť obdobie na ukončenie predaja (môže ísť o dobu dlhšiu, než jeden rok). Predĺženie obdobia potrebného na ukončenie predaja nevylučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako majetku držaného na predaj, ak k takémuto predĺženiu dôjde v dôsledku okolností alebo udalostí, na ktoré jednotka nemá vplyv a existuje dostatočný dôkaz o tom, že jednotka sa aj naďalej snaží o predaj takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie). Ide o prípad, ak dôjde ku splneniu kritérií uvedených v Prílohe B.

10. Predajné transakcie zahŕňajú výmeny dlhodobého majetku za iný dlhodobý majetok, ak má takáto výmena komerčnú podstatu v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

11. Ak jednotka nadobudne dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) výlučne s výhľadom jeho následného vyradenia, takýto majetok (alebo skupinu na vyradenie) bude klasifikovať ako majetok držaný na predaj k dátumu akvizície len v prípade, ak došlo ku splneniu jednoročnej podmienky, uvedenej v odseku 8 (s výnimkou povoľujúcich ustanovení odseku 9) a je veľmi pravdepodobné, že ku splneniu kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8, ktoré k danému dátumu splnené neboli, dôjde v krátkej dobe po dátume nadobudnutia majetku (obvykle do troch mesiacov).

12. Ak ku splneniu kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8 dôjde po dátume zostavenia súvahy, jednotka vo vydanej účtovnej závierke nebude klasifikovať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako majetok držaný na predaj. Ak však ku splneniu týchto kritérií dôjde po dátume zostavenia súvahy, ale ešte pred schválením účtovnej závierky, jednotka zverejní informácie uvedené v odseku 41(a), (b) a (d) vo forme poznámok.

Dlhodobý majetok, ktorý sa bude rušiť

13. Jednotka nebude vykazovať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako majetok držaný na predaj, ak sa plánuje zrušenie takéhoto majetku. Je tomu tak preto, že ku spätnému získaniu účtovnej hodnoty uvedeného majetku dôjde formou jeho pokračujúceho používania. Ak však skupina na vyradenie, ktorá sa má zrušiť, spĺňa podmienky ustanovené v odseku 32(a) – (c), jednotka bude vykazovať výsledky a peňažné toky zo skupiny na vyradenie ako ukončené činnosti v súlade s odsekmi 33 a 34 k dátumu, kedy sa používanie skupiny na vyradenie ukončí. Dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa má zrušiť, zahŕňa dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa bude používať do konca jeho ekonomickej životnosti a dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktoré sa namiesto predaja uzatvoria.

14. Jednotka nebude účtovať dlhodobý majetok, ktorý bol dočasne vyňatý z používania tak, ako keby došlo k jeho zrušeniu.

OCEŇOVANIE DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPINY NA VYRADENIE) KLASIFIKOVANÉHO AKO DRŽANÉHO NA PREDAJ

Oceňovanie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie)

15. **Jednotka ocení dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj nižšou hodnotou spomedzi jeho účtovnej hodnoty a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj.**

16. Ak novo nadobudnutý majetok (alebo skupina na vyradenie) spĺňa klasifikačné kritériá pre jeho zaradenie ako majetku držaného na predaj (pozri odsek 11), uplatňovanie odseku 15 vyústi do ocenenia majetku (alebo skupiny na vyradenie) pri prvotnom vykázaní hodnotou nižšou spomedzi jeho účtovnej hodnoty v prípade, ak by tak nebol klasifikovaný (napríklad náklady) a jeho reálnej hodnoty bez nákladov na predaj. Ak teda dôjde k nadobudnutiu majetku (alebo skupiny na vyradenie) v rámci podnikovej kombinácie, majetok sa bude oceňovať v jeho reálnej hodnote bez nákladov na predaj.

17. Ak sa predaj očakáva v dobe dlhšej, než jeden rok, jednotka ocení náklady na predaj v ich súčasnej hodnote. Akékoľvek zvýšenie súčasnej hodnoty nákladov na predaj, ku ktorému došlo v dôsledku plynutia času, sa v zisku alebo strane vykáže ako finančný náklad.

18. Tesne pred prvotnou klasifikáciou majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako majetku držaného na predaj sa účtovné hodnoty majetku (alebo všetkého majetku a záväzkov v skupine) ocenia v súlade s použiteľnými IFRS.

19. Pri následnom opätovnom ocenení skupiny na vyradenie sa účtovné hodnoty všetkého majetku a záväzkov, na ktoré sa nevzťahujú požiadavky na oceňovanie tohto IFRS, avšak ktoré sú klasifikované ako držané na predaj, opätovne ocenia v súlade s použiteľnými IFRS predtým, než dôjde k opätovnému oceneniu reálnej hodnoty bez nákladov na predaj, týkajúcej sa skupiny na vyradenie.

Vykazovanie strát zo zníženia hodnoty a súvisiacich zrušení

20. Jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty, týkajúcu sa akéhokoľvek prvotného alebo následného odpísania majetku (alebo skupiny na vyradenie) do reálnej hodnoty bez nákladov na predaj v tom prípade, ak k takémuto vykázaniu nedošlo v súlade s ustanoveniami odseku 19.

21. Jednotka vykáže zisk z akéhokoľvek zvýšenia reálnej hodnoty bez nákladov na majetku, avšak nie vyšší, než kumulatívna strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v súlade s týmto IFRS, alebo vykázaná predtým v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

22. Jednotka vykáže zisk z akéhokoľvek následného zvýšenia reálnej hodnoty bez nákladov na predaj skupiny na vyradenie:

(a) v prípade, ak k takémuto vykázaniu nedošlo v súlade s odsekom 19;

avšak

(b) nie vyšší, než kumulatívna strata zo zníženia hodnoty, ku ktorej vykázaniu došlo v súlade s týmto IFRS, alebo predtým v súlade s IAS 36, a ktorá sa týka dlhodobého majetku, na ktorý sa vzťahujú požiadavky na oceňovanie, uvedené v tomto IFRS.

23. Strata zo zníženia hodnoty (alebo akýkoľvek následný zisk) vykázaná pre skupinu na vyradenie zníži (alebo zvýši) účtovnú hodnotu dlhodobého majetku v skupine, na ktorý sa vzťahujú požiadavky na oceňovanie uvedené v tomto IFRS, a to za účelom alokácie, uvedenej v odsekoch 104(a) a (b) a 122 štandardu IAS 36 (revidovaného v roku 2004).

24. Zisk alebo strata, predtým vykázaná k dátumu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) sa vykáže k dátumu ukončenia vykazovania. Požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania sú uvedené v:

(a) odsekoch 67 – 72 IAS 16 (revidovaný v roku 2003), platné pre nehnuteľnosti, stroje a zariadenia,

a

(b) odsekoch 112 – 117 IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004), platné pre nehmotný majetok.

25. Jednotka nebude odpisovať dlhodobý majetok, ak je takýto majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj, alebo ak tvorí súčasť skupiny na vyradenie, klasifikovanej ako držaná na predaj. Aj naďalej sa bude vykazovať úrok a iné náklady súvisiace so záväzkami v skupine na vyradenie, klasifikovanej ako držanej na predaj.

Zmeny plánu predaja

26. Ak jednotka klasifikovala majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako majetok držaný na predaj, avšak kritériá uvedené v odsekoch 7 – 9 nie sú splnené, jednotka ukončí klasifikáciu takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako majetku držaného na predaj.

27. Jednotka ocení dlhodobý majetok, ktorého klasifikácia ako majetku držaného na predaj sa ukončila (alebo sa ukončí za účelom jeho preradenia do skupiny na vyradenie, klasifikovanej ako držaného na predaj) nižšou hodnotou spomedzi:

(a) jeho účtovnej hodnoty predtým, než bol takýto majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný ako majetok držaný na predaj, upravenej o odpisy alebo precenenia, k vykázaniu ktorým by došlo v prípade, keby majetok (alebo skupina na vyradenie) nebol klasifikovaný ako majetok držaný na predaj,

a

(b) *jeho spätne získateľnej sumy* k dátumu následného rozhodnutia majetok nepredať. (*)

28. Jednotka zahrnie akúkoľvek požadovanú úpravu účtovnej hodnoty dlhodobého majetku, ktorého vykazovanie ako majetku držaného na predaj sa ukončí, vo výnosoch (**) z pokračujúcich činností v období, v ktorých nedochádza k plneniu kritérií, uvedených v odsekoch 7 – 9. Jednotka bude prezentovať takúto úpravu v tej istej časti výkazu výnosov a strát, v ktorej sa prezentuje zisk alebo strata, vykazovaná v súlade s odsekom 37.

29. Ak jednotka odoberie jednotlivý majetok alebo záväzok z skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj, zvyšný majetok a záväzky v skupine na vyradenie sa bude oceňovať ako skupina len v prípade, ak skupina spĺňa kritériá, uvedené v odsekoch 7 - 9. V opačnom prípade sa zvyšný majetok skupiny, ktorý jednotlivo spĺňa klasifikačné kritériá, bude oceňovať nižšou hodnotou spomedzi jeho účtovnej hodnoty a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj k danému dátumu. Všetok dlhodobý majetok, ktorý nespĺňa uvedené kritériá, sa v súlade s odsekom 26 nebude klasifikovať ako majetok držaný na predaj.

PREZENTÁCIA A ZVEREJŇOVANIE

30. **Jednotka prezentuje a zverejňuje informácie, ktoré umožňujú používateľom jej účtovnej závierky zhodnotiť finančné vplyvy ukončených činností a vyradenia dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie).**

Prezentácia ukončených činností

31. *Komponent* jednotky zahŕňa operácie a peňažné toky, ktoré možno jednoznačne prevádzkovo, a za účelom finančného výkazníctva odlíšiť od zvyšku jednotky. Inými slovami – komponent jednotky bude predstavovať jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky alebo skupinu jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky v prípade, ak sa takáto jednotka drží za účelom používania.

32. Ukončená činnosť je komponent jednotky, ktorý sa vyradil, alebo klasifikoval ako držaný na predaj,

a

(a) predstavuje oddelenú prevažujúcu časť podnikateľskej alebo geografickej oblasti aktivít,

(*) Ak dlhodobý majetok tvorí súčasť jednotky vytvárajúcej peňažnú hotovosť, jeho spätne získateľná suma je účtovná hodnota, ktorá by sa vykázala po alokácii akejkoľvek straty zo zníženia hodnoty, ku ktorej došlo v súvislosti s uvedenou jednotkou vytvárajúcou peňažnú hotovosť v súlade s IAS 36.

(**) S výnimkou prípadu, ak majetok je pozemkom, budovou alebo zariadením, alebo nehmotným majetkom, ktorého precenenie sa uskutočnilo v súlade s IAS 16 alebo IAS 38 predtým, než došlo k jeho klasifikácii ako majetku držaného na predaj, pričom v takomto prípade sa úprava bude považovať za zvýšenie alebo zníženie z precenenia.

IFRS 5

(b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie oddelenej dôležitej oblasti činnosti jednotky, alebo geografickej oblasti podnikania,

alebo

(c) ide o dcérsky podnik, k nadobudnutiu ktorého došlo s výlučným cieľom jeho opätovného predaja.

33. Jednotka zverejní:

(a) v rámci účtovnej závierky jednu sumu, ktorá obsahuje súhrn:

(i) zisku alebo straty z ukončených činností po zdanení

a

(ii) zisk alebo stratu po zdanení, vykázanú pri ocenení reálnou hodnotou bez nákladov na predaj, alebo pri vyradení majetku alebo skupiny na vyradenie, pričom takáto situácia predstavuje ukončenú činnosť.

(b) analýzu jednej sumy uvedenej v bode (a) nasledovne:

(i) výnosy, náklady a zisk alebo stratu pred zdanením z ukončených činností;

(ii) súvisiaci daňový náklad (daň z príjmu) požadovaný odsekom 81(h) IAS 12;

(iii) zisk alebo stratu po zdanení, vykázanú pri ocenení reálnou hodnotou bez nákladov na predaj, alebo pri vyradení majetku alebo skupiny na vyradenie, pričom takáto situácia predstavuje ukončenú činnosť;

a

(iv) súvisiaci daňový náklad (daň z príjmu) požadovaný odsekom 81(h) IAS 12.

Analýzu možno prezentovať v poznámkach alebo v samotnom výkaze ziskov a strát. Ak ide o prezentáciu v rámci výkazu ziskov a strát, prezentácia musí byť obsiahnutá v časti, označenej ako týkajúcej sa ukončených činností, t. j. oddelene od pokračujúcich činností. Analýza sa nevyžaduje pri skupinách na vyradenie, ktoré sú novo získanými dcérskymi spoločnosťami, ktoré spĺňajú k dátumu akvizície kritériá pre klasifikáciu ako držané na predaj (pozri odsek 11).

(c) čistý peňažný tok, ktorý sa týka prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti ukončenej činnosti. Tieto informácie možno zverejniť v poznámkach alebo v samotnej účtovnej závierke. Takéto zverejnenie sa nevyžaduje pri skupinách na vyradenie, ktoré sú novo získanými dcérskymi spoločnosťami, ktoré spĺňajú k dátumu akvizície kritériá pre klasifikáciu ako držané na predaj (pozri odsek 11).

34. Jednotka bude opätovne prezentovať zverejnenia v odseku 33 pre predchádzajúce obdobia prezentované v účtovnej závierke tak, že sa zverejnenia budú týkať všetkých aktivít, k ukončeniu ktorých došlo k dátumu zostavenia súvahy za posledné prezentované obdobie.

35. Úpravy súčasného obdobia, týkajúce sa súm predtým prezentovaných v rámci ukončených činností, ktoré sa priamo týkajú vyradenia ukončenej činnosti v predchádzajúcom období sa budú klasifikovať osobitne v rámci ukončených činností. Zverejní sa charakter a suma takýchto úprav. Príklady okolností, v rámci ktorých môže dôjsť k výskytu takýchto úprav, zahŕňajú:

(a) rozlíšenie neistôt, ktoré vyplývajú z podmienok transakcie vyradenia, napríklad rozlíšenie úprav nákupnej ceny a záležitosti týkajúce sa odškodnenia nákupcu.

(b) rozlíšenie neistôt, ktoré vyplývajú a priamo sa týkajú aktivít komponentu pred jeho vyradením, napríklad záväzky predajcu, týkajúce sa environmentálnej a produktovej záruky.

(c) vyrovnanie záväzkov vyplývajúcich z programu zamestnaneckých požitkov za predpokladu, že vyrovnanie sa priamo týka transakcie vyradenia.

36. Ak jednotka ukončí klasifikáciu komponentu ako komponentu držaného na predaj, výsledky operácií komponentu predtým prezentované v rámci ukončených činností v súlade s odsekmi 33 – 35 sa preklasifikujú a zahrnú sa do výnosu z pokračujúcich činností pre všetky prezentované obdobia. Sumy vzťahujúce sa na predchádzajúce obdobia sa popíšu ako sumy opätovne prezentované.

Zisky alebo straty týkajúce sa pokračujúcich činností

37. Všetok zisk alebo strata z precenenia dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) klasifikovaného ako majetku držaného na predaj, ktorý nespĺňa definíciu ukončenej činnosti, sa zahrnie do zisku alebo straty z pokračujúcich činností.

Prezentácia dlhodobého majetku alebo skupiny na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj

38. Jednotka bude v súvahe prezentovať dlhodobý majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj a majetok v rámci skupiny na vyradenie, klasifikovanej ako držanej na predaj oddelene od ostatného majetku. Záväzky v skupine na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj sa budú v súvahe prezentovať oddelene od ostatných záväzkov. Na tento majetok a záväzky sa nevzťahujú ustanovenia o kompenzácii a nesmie sa prezentovať jedinou sumou. Hlavné triedy majetku a záväzkov klasifikovaných ako držaných na predaj sa budú zverejňovať samostatne buď v samotnej súvahe, alebo v rámci poznámok a to s výnimkou ustanovení, uvedených v odseku 39. Jednotka bude osobitne prezentovať všetok kumulatívny výnos alebo výdaj, vykázaný priamo vo vlastnom imaní a týkajúci sa dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), klasifikovaného ako majetku držaného na predaj.

39. Ak skupina na vyradenie predstavuje novo získanú dcérsku spoločnosť, ktorá k dátumu akvizície spĺňa kritériá pre klasifikáciu ako držaná na predaj (pozri odsek 11), nevyžaduje sa zverejnenie hlavných tried majetku a záväzkov.

40. Jednotka nevykoná preklasifikovanie alebo opätovnú prezentáciu súm, prezentovaných pre dlhodobý majetok alebo majetok a záväzky tvoriace skupiny na vyradenie a klasifikované ako držané na predaj v súvahách pre predchádzajúce obdobia za účelom zahrnutia klasifikácie do súvahy za posledné prezentované obdobie.

Ďalšie zverejnenia

41. Jednotka zverejní nasledujúce informácie v poznámkach za obdobie, v ktorom bol dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný ako majetok držaný na predaj:

(a) popis dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie);

(b) popis faktov a okolností predaja, alebo ktoré vedú k očakávanému vyradeniu, a očakávaný spôsob a čas vyradenia;

(c) zisk alebo stratu vykázanú v súlade s odsekmi 20 – 22 a – ak nedošlo k separátnemu prezentovaniu v rámci výkazu ziskov a strát – hlavičku v rámci výkazu výnosov a strát, ktorá takýto zisk alebo stratu zahŕňa;

(d) v prípade potreby – segment, v rámci ktorého sa dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) prezentuje v súlade s IAS 14 *Segmentové výkazníctvo*.

42. Ak sa uplatňuje odsek 26 alebo 29, jednotka zverejní, za obdobie, v ktorom došlo k prijatiu rozhodnutia o zmene plánu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), popis faktov a okolností, ktoré viedli k rozhodnutiu a vplyv uvedeného rozhodnutia na výsledky operácií za dané obdobie a za všetky prezentované obdobia.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

43. Tento IFRS sa bude uplatňovať postupne na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj, a na operácie, ktoré spĺňajú kritériá na ich klasifikovanie ako ukončených činností po dátume účinnosti tohto IFRS. Jednotka môže uplatňovať požiadavky tohto IFRS na všetok dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá na jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj a na operácie, spĺňajúce podmienky ich klasifikácie ako ukončených činností kedykoľvek pred dátumom účinnosti tohto IFRS za predpokladu, že k získaniu hodnotení a iných informácií, potrebných na uplatňovanie tohto IFRS došlo v čase, kedy súčasne došlo ku splneniu uvedených klasifikačných kritérií.

DÁTUM ÚČINNOSTI

44. Jednotka bude uplatňovať tento IFRS počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento IFRS pre obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, musí túto skutočnosť zverejniť.

ZRUŠENIE PLATNOSTI IAS 35

45. Tento IFRS nahrádza IAS 35 *Ukončované činnosti*.

PRÍLOHA A

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky Najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

komponent jednotky Operácie a peňažné toky, ktoré možno jednoznačne prevádzkovo, a za účelom finančného výkazníctva odlíšiť od zvyšku jednotky.

náklady na predaj Dodatočné náklady, ktoré priamo súvisia s vyradením majetku (alebo **skupiny na vyradenie**), okrem finančných nákladov a daňového nákladu.

obežný majetok Majetok, ktorý spĺňa nasledujúce kritériá:

(a) očakáva sa, že k jeho realizácii, predaju alebo spotrebe dôjde v rámci bežného prevádzkového cyklu jednotky;

(b) v držbe je najmä za účelom obchodovania;

(c) očakáva sa, že k jeho realizácii dôjde do dvanástich mesiacov od dátumu zostavenia súvahy;

alebo

(d) ide o peňažnú hotovosť alebo ekvivalentný majetok s výnimkou prípadu, ak sa na takýto majetok vzťahuje obmedzenie, týkajúce sa výmeny tohto majetku za účelom vyrovnania záväzku v dobe najmenej dvanástich mesiacov po dátume zostavenia súvahy.

ukončená činnosť **Komponent jednotky**, ktorý sa vyradil, alebo klasifikoval ako držaný na predaj a:

(a) predstavuje oddelenú prevažujúcu časť podnikateľskej alebo geografickej oblasti aktivít,

(b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie oddelenej dôležitej oblasti činnosti jednotky, alebo geografickej oblasti podnikania,

alebo

(c) ide o dcérsky podnik, k nadobudnutiu ktorého došlo s výlučným cieľom jeho opätovného predaja.

skupina na vyradenie Skupina majetku, ktorá sa má vyradiť formou predaja alebo inak, spolu ako skupina v rámci jednej transakcie, a záväzky priamo súvisiace s týmto majetkom, ku ktorého prevodu dôjde v rámci uvedenej transakcie. Skupina zahŕňa goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie v prípade, ak je skupina jednotkou **vytvárajúcou peňažné prostriedky,** ku ktorej bol goodwill alokovaný v súlade s požiadavkami odsekov 80 – 87 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (revidovaný v roku 2004), alebo ak ide o činnosť v rámci takejto jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky.

reálna hodnota Suma, za ktorú možno majetok vymeniť alebo záväzok vyrovnať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

stály kúpny záväzok Zmluva s nespriaznenou stranou, záväzná pre obidve strany a zvyčajne právne vymáhateľná, ktorá (a) stanovuje všetky významné podmienky vrátane ceny a času transakcií, a (b) zahŕňa prostriedky, ktoré bránia nevykonaniu ustanovení zmluvy, čím sa výkon ustanovení zmluvy stáva **veľmi pravdepodobným**.

IFRS 5

veľmi pravdepodobné	Ide o situáciu, ktorej výskyt je pravdepodobnejší, než **pravdepodobný.**
dlhodobý majetok	Majetok, ktorý nespĺňa definíciu **obežného majetku.**
pravdepodobné	Ide o situáciu, ktorej výskyt je pravdepodobnejší, než nepravdepodobný.
spätne získateľná suma	Vyššia suma spomedzi **reálnej hodnoty** majetku bez **nákladov na predaj** a jeho **použiteľnej hodnoty.**
použiteľná hodnota	Súčasná hodnota odhadovaných budúcich peňažných tokov, ktoré sa očakávajú z pokračujúceho používania majetku a z jeho vyradenia na konci doby použiteľnosti.

PRÍLOHA B

Aplikačný dodatok

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

PREDĹŽENIE OBDOBIA POTREBNÉHO NA UKONČENIE PREDAJA

B1 Podľa ustanovení odseku 9, predĺženie obdobia potrebného na ukončenie predaja nevylučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako majetku drženého na predaj, ak k takémuto predĺženiu dôjde v dôsledku okolností alebo udalostí, na ktoré jednotka nemá vplyv a existuje dostatočný dôkaz o tom, že jednotka sa aj naďalej snaží o predaj takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie). Výnimka z jednoročnej požiadavky uvedenej v odseku 8 sa preto bude uplatňovať v nasledujúcich situáciách, v rámci ktorých dôjde k takýmto okolnostiam alebo udalostiam:

(a) k dátumu, ku ktorému sa jednotka zaviaže predať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), bude jednotka dôvodne očakávať, že iné strany (nie nákupca) uvalia na transfer majetku (alebo skupiny na vyradenie) také podmienky, ktoré predĺžia dobu, potrebnú na ukončenie predaja, a:

(i) kroky, ktoré je potrebné učiniť ako následok takýchto podmienok, nemožno vykonať až dovtedy, kým nedôjde k obdržaniu *stáleho kúpneho záväzku*,

a

(ii) obdržanie stáleho kúpneho záväzku je veľmi pravdepodobné v čase do jedného roka.

(b) jednotka obdrží stály kúpny záväzok a ako následok nákupca alebo iné strany neočakávane uvalia na prevod dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), ktorý je klasifikovaný ako majetok držaný na predaj, podmienky, ktoré predĺžia obdobie potrebné na ukončenie predaja, a:

(i) došlo k včasnému uskutočneniu krokov, ktoré bolo potrebné vykonať v dôsledku uvedených uvalených podmienok,

a

(ii) očakáva sa priaznivé vyriešenie faktorov, ktoré spôsobujú oneskorenie.

(c) počas úvodného jednoročného obdobia dôjde k výskytu takých okolností, ktoré sa predtým považovali za nepravdepodobné, a výsledkom je skutočnosť, že do konca takéhoto obdobia sa nepodarí predať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), a:

(i) počas úvodného jednoročného obdobia jednotka učinila kroky, potrebné v dôsledku zmien v okolnostiach,

(ii) dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) sa aktívne ponúka na predaj za cenu, ktorá je prijateľná a opodstatnená vzhľadom na zmeny v okolnostiach,

a

(iii) kritériá uvedené v odsekoch 7 a 8 sú splnené.

PRÍLOHA C

Zmeny iných IFRS

Zmeny v tejto prílohe sa budú uplatňovať počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka bude uplatňovať tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, taktiež musí uplatňovať uvedené zmeny.

C1 IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok*(revidovaný v roku 2003) sa zmenil nasledovne.

Odsek 68 sa zmenil nasledovne:

68. ***Súvaha bude minimálne zahŕňať riadkové položky, ktoré prezentujú nasledujúce sumy do rozsahu, v akom nie sú prezentované v súlade s odsekom 68A:***

(a) …

Odsek 68A bol vložený nasledovne:

68A. ***Súvaha bude zahŕňať aj riadkové položky, ktoré prezentujú nasledujúce sumy:***

(a) sumu majetku klasifikovaného ako majetok držaný na predaj a majetok zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti;

a

(b) záväzky obsiahnuté v skupinách na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj v súlade s IFRS 5.

Odsek 81 sa zmenil nasledovne:

81. ***V samotnom výkaze ziskov a strát by mali byť minimálne zahrnuté riadkové položky, ktoré za dané obdobie prezentujú nasledujúce sumy:***

…

(d) daňové náklady;

(e) jednu sumu obsahujúcu súhrn (i) zisku alebo straty po zdanení z ukončených činností a (ii) zisku alebo straty po zdanení vykázanej pri ocenení reálnou hodnotou bez nákladov na predaj, alebo pri vyradení majetku alebo skupín na vyradenie, pričom táto skutočnosť predstavuje ukončenú činnosť;

a

(f) zisk alebo stratu.

Odsek 87(e) sa zmenil nasledovne:

(e) ukončené činnosti;

C2 V IAS10 *Udalosti po dátume zostavenia súvahy* sa odsek 22(b) a (c) zmenil nasledovne:

(b) oznámenie plánu na ukončenie činnosti;

(c) dôležité nákupy majetku, klasifikácia majetku ako majetku držaného na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti,* iné vyradenie majetku alebo vyvlastnenie dôležitého majetku vládou;

C3 IAS 14 *Segmentové vykazovanie* sa zmenil nasledovne.

Odsek 52 sa zmenil nasledovne:

52. ***Jednotka zverejní výsledok za segment vzhľadom na každý segment, o ktorom sa vedú záznamy, pričom prezentuje výsledok z pokračujúcich činností oddelene od výsledkov z ukončených činností.***

Odsek 52A bol vložený nasledovne:

52A. ***Jednotka prepočíta segmentové výsledky za predchádzajúce obdobia prezentované v účtovných závierkach tak, aby sa zverejnenia, vyžadované odsekom 52, ktoré sa týkajú ukončených činností, týkali všetkých činností, ktoré boli k dátumu zostavenia súvahy posledného prezentovaného obdobia klasifikované ako ukončené.***

Odsek 67 sa zmenil nasledovne:

67. ***Jednotka by mala prezentovať porovnanie medzi informáciami, zverejnenými pre segmenty podliehajúce vykazovaniu a agregovanými informáciami v konsolidovanej alebo individuálnej účtovnej závierke. V rámci prezentácie porovnania jednotka vykoná porovnanie výnosu segmentu vzhľadom na výnos jednotky od externých klientov (vrátane zverejnenia sumy výnosu jednotky od externých klientov, ktorí nespadajú do žiadneho zo segmentov); segmentový výsledok z pokračujúcich činností sa bude porovnávať s porovnateľným ocenením prevádzkového zisku alebo straty jednotky z pokračujúcich činností, ako aj vzhľadom na zisk alebo stratu jednotky z pokračujúcich činností; výsledok segmentu z ukončených činností sa bude porovnávať so ziskom alebo stratou jednotky z ukončených činností; majetok segmentu bude…***

C4 IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia,* revidovaný v roku 2003, sa zmenil nasledovne.

Odsek 3 sa zmenil nasledovne:

3. Tento štandard sa nevzťahuje na:

(a) nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, klasifikované ako držané na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*;

(b) biologický majetok…;

alebo

(c) práva súvisiace s nerastným bohatstvom…

Tento štandard sa však vzťahuje na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sa používajú na vývoj alebo uchovávanie majetku v súlade s bodmi (b) a (c).

Odsek 55 sa zmenil nasledovne:

55. … Amortizácia sa ukončí ku skoršiemu dňu spomedzi dátumu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 a dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukončí. Preto, pokiaľ dôjde k situácii, že sa majetok nebude používať, alebo sa vyradí z aktívneho používania, odpisovanie majetku sa neukončí dovtedy, kým sa úplne neodpíše. Avšak, …

IFRS 5

Odsek 73(e)(ii) sa zmenil nasledovne:

(ii) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny pre vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

Odsek 79(c) sa zmenil nasledovne:

(c) účtovná hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení vyradených z aktívneho používania, ktoré neboli klasifikované ako držané na predaj v súlade s IFRS 5;

C5 V IAS 17 *Lízingy*, revidovanom v roku 2003, bol pridaný odsek 41A nasledovne:

41A. Majetok v rámci finančného lízingu, ktorý je klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo bol zaradený do skupiny pre vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 sa bude účtovať v súlade s uvedeným IFRS.

C6 IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*sa zmenil nasledovne.

Odsek 12 sa zmenil nasledovne:

12. ***Konsolidované účtovné závierky budú zahŕňať všetky dcérske podniky materského podniku.****

K odseku 12 bola pridaná poznámka pod čiarou nasledovne:

(*) Ak pri akvizícii dcérsky podnik spĺňa kritériá na klasifikáciu ako v držaný na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, bude sa účtovať v súlade s týmto štandardom.

Odseky 16 – 18 boli zrušené.

Odsek 37 sa zmenil nasledovne:

37. ***V rámci prípravy individuálnych účtovných závierok sa investície do dcérskych podnikov, spoločne kontrolovaných podnikov a pridružených podnikov, ktoré nie sú klasifikované ako držané na predaj (alebo zahrnuté do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 budú účtovať nasledovne:***

(a) v nákladoch,

alebo

(b) v súlade s IAS 39.

Rovnaké účtovanie sa bude uplatňovať na každú kategóriu investícií. Investície do dcérskych podnikov, spoločne kontrolované podniky a pridružené podniky, ktoré sú klasifikované ako držané na predaj (alebo boli zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 sa bude účtovať v súlade s uvedeným IFRS.

Odsek 39 sa zmenil nasledovne:

39. ***Investície do spoločne kontrolovaných podnikov a pridružených podnikov, ktoré sa účtujú v súlade s IAS 39 v konsolidovaných účtovných závierkach sa budú v individuálnej samostatnej závierke investora účtovať rovnako.***

Odsek 40(a) a (b) bol zrušený.

C7 IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* sa zmenil nasledovne.

Odsek 13 sa zmenil nasledovne:

13. ***Investícia do pridruženého podniku sa bude účtovať pomocou metódy vlastného imania s výnimkou situácie, keď:***

***(a) je investícia klasifikovaná ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5* Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti;**

(b) …

Odsek 14 sa zmenil nasledovne:

14. ***Investície uvedené v odseku 13(a) sa budú účtovať v súlade s IFRS 5.***

Odsek 15 sa zmenil tak, že po vymazaní odkazu na IAS 22 *Podnikové kombinácie* v rámci IFRS 3 *Podnikové kombinácie* bude jeho znenie nasledovné:

15. Ak investícia do pridruženého podniku predtým klasifikovaná ako držaná na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou metódy vlastného imania od dátumu, kedy bola klasifikovaná ako držaná na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držanej na predaj sa príslušne upravia.

Odsek 16 bol zrušený.

Odsek 38 sa zmenil nasledovne:

38. ***… zverejnené. Podiel investora na každej z ukončených činností takéhoto pridruženého podniku sa taktiež bude zverejňovať samostatne.***

C8 IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* sa zmenil nasledovne.

Odsek 2(a) sa zmenil nasledovne:

***(a) podiel je klasifikovaný ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5* Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti;**

Odsek 42 sa zmenil nasledovne:

42. ***Podiely v spoločne kontrolovaných podnikoch, ktoré sa klasifikujú ako držané na predaj v súlade s IFRS 5 sa budú účtovať v súlade s uvedeným IFRS.***

Odsek 43 sa zmenil tak, že po vymazaní odkazu na IAS 22 *Podnikové kombinácie* v rámci IFRS 3 *Podnikové kombinácie* bude jeho znenie nasledovné:

43. Ak podiel v spoločne kontrolovanom podniku predtým klasifikovaný ako držaný na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou pomernej konsolidácie metódy vlastného imania od dátumu, kedy bol klasifikovaný ako držaný na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držaný na predaj sa príslušne upravia.

Odsek 44 bol zrušený.

IFRS 5

C9 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998) sa zmenil nasledovne.

Odsek 1 sa zmenil nasledovne:

1. ***Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní zníženia hodnoty všetkého majetku, okrem:***

(a) ***…***

(f) ***… (pozri IAS 40* Investície v nehnuteľnostiach*);***

(g) ***… (pozri IAS 41* Poľnohospodárstvo*);***

a

***(h) dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5* Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti.**

Odsek 2 sa zmenil nasledovne:

2. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby vznikajúce v dôsledku zákazkovej výroby, odložených daňových pohľadávok, majetku vznikajúceho na základe nárokov zamestnaneckých požitkov alebo majetku držaného na predaj (alebo zahrnutého do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), nakoľko existujúce štandardy, ktoré sa uplatňujú na takýto majetok obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie takéhoto majetku.

V odseku 5 sa definícia jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky zmenila nasledovne:

Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

K poslednej vete odseku 9(f) bola pridaná poznámka pod čiarou nasledovne:

(*) Akonáhle majetok splní kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj (alebo sa zaradí do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj), vyradí sa spod pôsobnosti IAS 36 a účtuje sa v súlade s IFRS 5.

C10 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (revidovaný v roku 2004) sa zmenil nasledovne.

Všetky odkazy na „výslednú predajnú cenu“ sa zmenili na odkazy na „reálnu hodnotu bez nákladov na predaj“.

Odsek 2 sa zmenil nasledovne:

2. ***Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní zníženia hodnoty všetkého majetku, okrem:***

(a) ***…***

***(i) dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5* Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti.**

Odsek 3 sa zmenil nasledovne:

3. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby vznikajúce v dôsledku zákazkovej výroby, odložených daňových pohľadávok, majetku vznikajúceho na základe nárokov zamestnaneckých požitkov alebo majetku držaného na predaj (alebo zahrnutého do skupiny pre vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), nakoľko existujúce štandardy, ktoré sa uplatňujú na takýto majetok obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie takéhoto majetku.

V odseku 6 sa definícia jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky zmenila nasledovne:

Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

K poslednej vete odseku 12(f) bola pridaná poznámka pod čiarou nasledovne:

(*) Akonáhle majetok splní kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj (alebo sa zaradí do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj), vyradí sa spod pôsobnosti tohto štandardu a účtuje sa v súlade s IFRS 5.

C11 V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* sa odsek 9 zmenil nasledovne:

9. Tento štandard platí pre rezervy na reštrukturalizáciu (vrátane ukončených činností). Ak reštrukturalizácia spĺňa definičnú podmienku ukončenej činnosti, v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa môžu vyžadovať dodatočné zverejnenia.

C12 IAS 38 *Nehmotný majetok* (vydaný v roku 1998) (*) sa zmenil nasledovne.

Odsek 2 sa zmenil nasledovne:

2. …Tento štandard napríklad neplatí pre:

(a) …

(e) …;

(f) … a oceňovanie);

a

(g) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

Odsek 79 sa zmenil nasledovne:

79. ***… Amortizácia sa ukončí ku skoršiemu dňu spomedzi dátumu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5* Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti *a dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukončí.***

Odsek 106 sa zmenil nasledovne:

106. Amortizácia nehmotného majetku sa neukončí v prípade, ak sa nehmotný majetok už nepoužíva s výnimkou situácie, ak sa majetok úplne odpísal alebo sa klasifikuje ako držaný na predaj (alebo sa zahrnul do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj) v súlade s IFRS 5.

(*) V súlade so zmenou prostredníctvom IAS 16 v roku 2003.

IFRS 5

Odsek 107(e)(ii) sa zmenil nasledovne:

(ii) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

C13 IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004) sa zmenil nasledovne.

Odsek 3 sa zmenil nasledovne:

3. … Tento štandard napríklad neplatí pre:

(a) …

(h) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

Odsek 97 sa zmenil nasledovne:

97. ***… Amortizácia sa ukončí ku skoršiemu dňu spomedzi dátumu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5*** **Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti** ***a dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukončí.***.

Odsek 117 sa zmenil nasledovne:

117. Amortizácia nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa neukončí v prípade, ak sa nehmotný majetok už nepoužíva s výnimkou situácie, ak sa majetok úplne odpísal alebo sa klasifikuje ako držaný na predaj (alebo sa zahrnul do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5.

Odsek 118(e)(ii) sa zmenil nasledovne:

(ii) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

C14 IAS 40 *Investície v nehnuteľnostiach* revidovaný v roku 2003 sa zmenil nasledovne.

Odsek 9(a) sa zmenil nasledovne:

(a) nehnuteľnosť, ktorá je určená na predaj v rámci bežného podnikania…

Odsek 56 sa zmenil nasledovne:

56. ***Po prvotnom vykázaní jednotka, ktorá si zvolí nákladový model, ocení všetky jeho investície v nehnuteľnostiach v súlade s požiadavkami IAS 16, platnými pre takýto model s výnimkou investícií, ktoré spĺňajú podmienky pre ich klasifikáciu ako držaných na predaj (alebo sú zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5*** **Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti.** ***Investície v nehnuteľnostiach, ktoré spĺňajú kritériá pre ich klasifikáciu ako držaných na predaj (alebo sú zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) sa budú oceňovať v súlade s IFRS 5.***

Odsek 76(c) sa zmenil nasledovne:

(c) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

Odsek 79(d)(iii) sa zmenil nasledovne:

(iii) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

C15 IAS 41 *Poľnohospodárstvo* sa zmenil nasledovne.

Odsek 30 sa zmenil nasledovne:

30. ***Existuje predpoklad, že pre biologický majetok môže byť reálna hodnota spoľahlivo stanovená. Avšak tento predpoklad môže byť vyvrátený len pri prvotnom vykazovaní pre biologický majetok, pre ktorý trhovo určené ceny alebo hodnoty nie sú k dispozícii a pre ktorý je rozhodnuté, že alternatívne odhady reálnej hodnoty sú očividne nespoľahlivé. V takomto prípade by mal byť tento biologický majetok oceňovaný v jeho nákladoch znížených o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Len čo je možné reálnu hodnotu takéhoto biologického majetku spoľahlivo stanoviť, jednotka by ho mala začať oceňovať v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady na predaj. Akonáhle dlhodobý biologický majetok splní kritérium pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj (alebo bol zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5* Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti, *predpokladá sa, že jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.***

Odsek 50(c) sa zmenil nasledovne:

(c) zvýšenia súvisiace s predajmi a biologickým majetkom klasifikovaným ako majetok držaný na predaj (alebo zaradeným do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5;

C16 IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*sa zmenilo nasledovne.

Odsek 12(b) sa zmenil nasledovne:

(b) odseky 26 – 34B zakazujú spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS.

Odsek 26 sa zmenil nasledovne:

26. Tento IFRS zakazuje spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS, týkajúcich sa:

(a) …

(b) účtovania hedgingu (odseky 28 – 30);

(c) odhadov (odseky 31 – 34);

a

(d) majetku klasifikovaného ako majetku držaného na predaj a ukončených činností.

Odsek 34A bol vložený nasledovne:

34A. IFRS 5 vyžaduje, aby sa uplatňoval postupne na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj, a na aktivity, ktoré spĺňajú kritériá na ich klasifikovanie ako ukončených činností po dátume účinnosti tohto IFRS. IFRS 5 jednotke umožňuje uplatňovať požiadavky tohto IFRS na všetok dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá na jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj a na aktivity, spĺňajúce podmienky ich klasifikácie ako ukončených činností kedykoľvek pred dátumom účinnosti tohto IFRS za predpokladu, že k získaniu hodnotení a iných informácií, potrebných na uplatňovanie tohto IFRS došlo v čase, kedy súčasne došlo ku splneniu uvedených klasifikačných kritérií.

IFRS 5

Odsek 34B bol vložený nasledovne:

34B. Jednotka s dátumom prechodu na IFRS pred 1. januárom 2005 bude uplatňovať prechodné ustanovenia IFRS 5. Jednotka s dátumom prechodu na IFRS k alebo po 1. januári 2005 bude uplatňovať IFRS 5 spätne.

C17 IFRS 3 *Podnikové kombinácie* sa zmenil nasledovne

Odsek 36 sa zmenil nasledovne:

36. **Nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia alokuje náklady na podnikovú kombináciu prostredníctvom vykázania identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, ktoré spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v odseku 37 v ich reálnych hodnotách k tomuto dátumu s výnimkou dlhodobého majetku držaného na predaj (alebo skupiny na vyradenie) v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti, ktorý sa budevykazovať v reálnej hodnote bez nákladov na predaj. Akýkoľvek rozdiel…**

Odsek 75(b) a (d) sa zmenil nasledovne:

(b) dodatočný goodwill vykázaný počas daného obdobia s výnimkou goodwillu obsiahnutého v skupine na vyradenie, ktorá k dátumu akvizície spĺňa kritériá pre jej klasifikáciu ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5;

(d) goodwill zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a goodwill, ktorého vykazovanie sa počas daného obdobia ukončilo bez toho, aby bol predtým zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj;

C18 V rámci Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva, vrátane IAS a interpretácií, použiteľných k 31. marcu 2004, sa odkazy na „ukončované činnosti“ zmenili na odkazy na „ukončené činnosti“.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 36

Zníženie hodnoty majetku

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-5
Definície	6
Identifikovanie majetku, ktorého hodnota by sa mohla znížiť	7-17
Oceňovanie získateľnej sumy	18-57
Oceňovanie spätne získateľnej sumy nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti	24
Reálna hodnota bez nákladov na predaj	25-29
Použiteľná hodnota	30-57
Základ pre odhad budúcich peňažných tokov	33-38
Štruktúra odhadov budúcich peňažných tokov	39-53
Budúce peňažné toky v cudzej mene	54
Diskontná sadzba	55-57
Vykazovanie a oceňovanie straty zo zníženia hodnoty	58-64
Jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky a goodwill	65-108
Identifikácia jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej majetok patrí	66-73
Spätne získateľná suma a účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	74-103
Goodwill	80-99
Alokácia goodwillu k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky	80-87
Testovanie zníženia hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky s goodwillom	88-90
Menšinové podiely	91-95
Časové rozvrhnutie testov na zníženie hodnoty	96-99
Majetok spoločnosti	100-103
Strata zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	104-108
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty	109-125
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku	117-121
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	122-123
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty goodwillu	124-125

IAS 36

	Odsek
Zverejňovanie	126-137
Odhady použité na ocenenie spätne získateľnej sumy jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a obsahujúcich goodwill alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti	134-137
Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti	138-140
Zrušenie platnosti IAS 36 (vydaný v roku 1998)	141

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 36 (1998) *Zníženie hodnoty majetku* a mal by sa uplatňovať:

(a) pri akvizícii goodwillu a nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci obchodných kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004.

(b) na všetok iný majetok počas ročných období počínajúcich 31. marcom 2004.

Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať postupy, ktoré jednotka používa, aby zabezpečila, že účtovná hodnota jeho majetku nie je vyššia ako je jeho spätne získateľná suma. Majetok má vtedy vyššiu účtovnú hodnotu ako je spätne získateľná suma, ak jeho účtovná hodnota prevyšuje spätne získateľnú sumu z používania alebo predaja majetku. Ak ide o takýto prípad, majetok je definovaný ako majetok so zníženou hodnotou a štandard vyžaduje, aby jednotka vykazovala stratu zo zníženia hodnoty. Tento štandard taktiež uvádza, kedy by jednotka mala zrušiť stratu zo zníženia hodnoty a predpisuje povinné zverejnenia.

ROZSAH

2. ***Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní zníženia hodnoty všetkého majetku, okrem:***

(a) zásob(pozri IAS 2 Zásoby);

(b) majetku, vznikajúceho na základe zákazkovej výroby (pozri IAS 11* Zákazková výroba*);

(c) odložených daňových pohľadávok (pozri IAS 12* Dane z príjmov*);

(d) majetku vznikajúceho zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19* Zamestnanecké požitky*);

(e) finančného majetku, ktorý spadá do pôsobnosti ustanovení IAS 39* Finančné nástroje:Vykazovanie a oceňovanie*;

(f) investícií v nehnuteľnostiach ocenených reálnou hodnotou (pozri IAS 40* Investície v nehnuteľnostiach*)

(g) biologického majetku súvisiaceho s poľnohospodárskou činnosťou, ktorý je oceňovaný reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady na predaj (pozri IAS 41* Poľnohospodárstvo*);

***(h) odložených akvizičných nákladov a nehmotného majetku, ku vzniku ktorých dôjde v dôsledku zmluvných práv poisťovateľa v rámci poistných zmlúv a v rozsahu IFRS 4* Poistné zmluvy;**

a

***(i) dlhodobého majetku (alebo skupín pre vyradenie) klasifikovaného ako držaného na predaj v súlade s IFRS 5* Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti.**

3. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby vznikajúce v dôsledku zákazkovej výroby, odložených daňových pohľadávok, majetku vznikajúceho na základe nárokov zamestnaneckých požitkov alebo majetku v držbe na predaj (alebo zahrnutého do skupiny pre vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako v držbe na predaj), nakoľko existujúce štandardy, ktoré sa uplatňujú na takýto majetok obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie takéhoto majetku.

4. Tento štandard sa uplatňuje na finančný majetok klasifikovaný ako:

(a) dcérske spoločnosti v súlade s definíciou v IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*;

(b) pridružené podniky v súlade s definíciou v IAS 28 *Investície do pridružených podnikov*;

a

(c) spoločné podnikanie v súlade s definíciou v IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*.

Pokiaľ ide o zníženie hodnoty iného finančného majetku, podrobné informácie sú uvedené v rámci IAS 39.

5. Tento štandard sa neuplatňuje na finančný majetok spadajúci do pôsobnosti IAS 39, na investície do nehnuteľností ocenené reálnou hodnotou v súlade s IAS 40 a ani na biologický majetok ocenený reálnou hodnotou po odpočítaní odhadovaných nákladov na predaj v súlade s IAS 41. Tento štandard sa však uplatňuje na majetok vedený v precenenej hodnote (t. j. reálnej hodnote) v súlade s inými štandardmi – ide napríklad o model precenenia uvedený v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Zisťovanie, či by sa hodnota preceneného mohla znížiť, závisí od základne, ktorá sa používa na stanovenie reálnej hodnoty:

(a) ak je reálna hodnota majetku jeho trhovou hodnotou, jediným rozdielom medzi reálnou hodnotou majetku a jeho reálnou hodnotou po odpočítaní predajnej ceny sú priame dodatočné náklady na vyradenie majetku:

(i) ak sú náklady vyradenia zanedbateľné, spätne získateľná suma preceneného majetku je nevyhnutne blízka, alebo vyššia než jeho precenená suma (t. j. reálna hodnota). V takomto prípade je po uplatnení požiadaviek na precenenie nepravdepodobné, že u preceneného majetku sa zníži hodnota a spätne získateľná suma sa nemusí odhadovať.

(ii) ak nie sú náklady vyradenia zanedbateľné, reálna hodnota po odpočítaní nákladov na predaj preceneného majetku je nevyhnutne nižšia ako jeho reálna hodnota. Preto sa hodnota preceneného majetku zníži, ak je jeho používaná hodnota nižšia, než je jeho precenená suma (t.j. reálna hodnota). V takomto prípade jednotka po uplatnení požiadaviek na precenenie použije tento štandard na stanovenie, či by mohla byť znížená hodnota majetku.

(b) ak reálna hodnota majetku vychádza z iného základu, než je jeho trhová hodnota, jeho precenená suma (t.j. reálna hodnota) by mohla byť vyššia alebo nižšia ako je jeho spätne získateľná suma. Preto po uplatnení požiadaviek na precenenie jednotka použije tento štandard na určenie, či by mohla byť znížená hodnota majetku.

IAS 36

DEFINÍCIE

6. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto zadefinovanom význame:***

Aktívny trh je trh, v rámci ktorého sú splnené všetky z nasledujúcich podmienok:

(a) položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;

(b) v akomkoľvek čase je možné nájsť ochotných kupujúcich a predávajúcich;

a

(c) ceny sú prístupné verejnosti.

Zmluvný dátum podnikovej kombinácie je dátumom, ku ktorému dôjde k zásadnej dohode medzi kombinujúcimi stranami a – v prípade verejne obchodovaných spoločností – sa takáto dohoda oznámi verejnosti. V prípade získania konkurencie je dátum najskoršieho dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami dátumom, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného akceptoval ponuku nadobúdajúceho na prevzatie kontroly nad nadobúdaným.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe po odpočítaní všetkých akumulovaných odpisov (amortizácie) a akumulovaných strát zo zníženia jeho hodnoty.

Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktorý je do veľkej miery nezávislý od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

Majetok spoločnosti je majetok, iný ako goodwill, ktorý prispieva k budúcim peňažným tokom obidvoch aj preverovanej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky aj ostatných jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky.

Náklady vyradenia sú dodatočné náklady, ktoré priamo súvisia s vyradením jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky okrem finančných nákladov a daňového nákladu.

Odpisovateľná suma je obstarávacia cena majetku, alebo iná suma, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu v účtovných závierkach, po odpočítaní zostatkovej hodnoty.

Odpisovanie (amortizácia) je systematická alokácia odpisovateľnej sumy majetku počas jeho doby použiteľnosti. (*)

Reálna hodnota bez nákladov na predaj je suma, ktorú možno získať z predaja jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní nákladov vyradenia.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, ktorou účtovná hodnota majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

Spätne získateľná suma majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky je suma vyššia spomedzi jeho reálnej hodnoty po odpočítaní nákladov na predaj a použiteľnej hodnoty.

(*) V prípade nehmotného majetku sa namiesto „odpisovania“ všeobecne používa výraz „amortizácia“. Obidva výrazy majú rovnaký význam.

Doba použiteľnosti je buď:

(a) časové obdobie, počas ktorého sa očakáva, že jednotka bude majetok používať;

alebo

(b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré jednotka očakáva, že sa získajú z majetku.

Použiteľná hodnota je aktuálna hodnota budúcich peňažných tokov, ktorých odvodenie sa očakáva od majetku alebo jednotky tvoriacej peňažné prostriedky.

IDENTIFIKOVANIE MAJETKU, KTORÉHO HODNOTA BY SA MOHLA ZNÍŽIŤ

7. Odseky 8 – 17 špecifikujú, kedy by sa mala určiť spätne získateľná suma. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Zvyšok tohto štandardu má nasledujúcu štruktúru:

(a) odseky 18 – 57 určujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

(b) odseky 58 – 108 ustanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty. Informácie o vykazovaní a oceňovaní strát zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku iného, než goodwill, sú uvedené v rámci odsekov 58 – 64. Odseky 65 – 108 sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty týkajúcich sa jednotiek vytvárajúcich peňažnú hotovosť a goodwillu.

(c) odseky 109 – 116 stanovujú požiadavky na zrušenie straty zo zníženia hodnoty, vykázanej pre majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v predchádzajúcich rokoch. Tieto požiadavky opätovne používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Ďalšie požiadavky pre jednotlivý majetok sú stanovené v odsekoch 117 – 121, pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v odsekoch 122 až 123 a pre goodwill v odsekoch 124 až 125.

(d) odseky 126 – 133 špecifikujú informácie, ktoré sa musia zverejniť o stratách zo zníženia majetku a o zrušení takýchto strát z majetku a jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky. Odseky 134 – 137 ustanovujú dodatočné požiadavky na zverejnenie informácií o jednotkách vytvárajúcich peňažné prostriedky, ktorým za účelom testovania zníženia hodnoty bol priradený goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.

8. Majetok má zníženú hodnotu v prípade, ak jeho účtovná hodnota presiahne jeho spätne získateľnú sumu. Odseky 12 – 14 opisujú niektoré náznaky, kedy by sa strata zo zníženia hodnoty mohla vyskytnúť. Ak niektorý z týchto náznakov existuje, od jednotky sa vyžaduje, aby uskutočnila formálny odhad spätne získateľnej sumy. S výnimkou ustanovení odseku 10 tento štandard od jednotky nevyžaduje formálny odhad spätne získateľnej sumy, ak neexistuje žiadny náznak straty zo zníženia hodnoty.

9. ***Jednotka by mala zhodnotiť ku každému súvahovému dňu, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť. Ak niektorý z takýto náznakov existuje, jednotka by mala odhadnúť spätne získateľnú sumu majetku.***

10. ***Bez ohľadu na existenciu náznaku zníženia hodnoty jednotka taktiež musí:***

(a) vykonať test zníženia hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, alebo nehnuteľného majetku, ktorý zatiaľ nie je k dispozícii na používanie a to ročne – porovnaním jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou. Takýto test na zníženie hodnoty sa môže vykonávať kedykoľvek počas ročného obdobia za predpokladu, že sa vykonáva každoročne v ten istý čas. Rozličný nehmotný majetok možno z hľadiska zníženia hodnoty testovať v rozdielnych časoch. Ak však počas aktuálneho ročného obdobia došlo k prvotnému vykázaniu takéhoto nehmotného majetku, test zníženia hodnoty takéhoto nehmotného majetku sa musí uskutočniť pred koncom aktuálneho ročného obdobia.

(b) vykonať ročný test zníženia hodnoty goodwillu, nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie, v súlade s odsekmi 80 – 99.

11. Schopnosť nehmotného majetku vytvárať dostatočné budúce ekonomické úžitky na náhradu jeho účtovnej hodnoty je väčšinou predmetom vysokej neistoty až do chvíle, kým nie je majetok k dispozícii na používanie. Z tohto dôvodu tento štandard vyžaduje od jednotky minimálne raz ročne testovať zníženie účtovnej hodnoty nehmotného majetku, ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie.

12. ***Pri zhodnotení, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť, by mala jednotka brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:***

Externé zdroje informácií

(a) počas daného obdobia sa trhová hodnota majetku znížila podstatne viac, než by sa očakávalo v dôsledku plynutia času alebo bežného používania.

(b) počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s negatívnym vplyvom na jednotku, alebo sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v technologickom, trhovom, ekonomickom alebo právnom prostredí, v ktorom jednotka pôsobí, alebo na trhu, na ktorý majetok patrí.

(c) trhové úrokové sadzby alebo ostatné trhové sadzby návratnosti investícií sa počas daného obdobia zvýšili, a tieto zvýšenia majú pravdepodobne vplyv na diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku a znížia významne spätne získateľnú sumu majetku.

(d) účtovná hodnota majetku v zostatkovej hodnote vykazujúcej jednotky je vyššia ako jej trhová kapitalizácia.

Interné zdroje informácií

(e) k dispozícii sú dôkazy o zastaraní alebo fyzickom poškodení majetku.

(f) počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s negatívnym účinkom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v rozsahu alebo v spôsobe ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú nevyužívanie majetku, plány na ukončenie alebo reštrukturalizáciu činností, v rámci ktorých sa majetok využíva, plány na vyradenie majetku pred predtým očakávaným dátumom a opätovné zhodnotenie obdobia použiteľnosti majetku ako určitého obdobia (nie ako neurčitého obdobia). (*)

(g) k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výnosnosť majetku je, alebo bude horšia, ako sa očakávalo.

13. Zoznam v odseku 12 nie je vyčerpávajúci. Jednotka môže identifikovať iné náznaky o tom, že môže dôjsť ku zníženiu hodnoty majetku — v takomto prípade sa od jednotky vyžaduje stanovenie spätne získateľnej sumy majetku, alebo — v prípade goodwillu — vykonanie testu na zníženie hodnoty v súlade s odsekmi 80 – 99.

14. Dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, zahŕňajú existenciu:

(a) peňažných tokov na nadobudnutie majetku, alebo následnú potrebu peňažných prostriedkov na jeho prevádzkovanie a údržbu, ktoré sú podstatne vyššie ako bol pôvodný rozpočet;

(b) skutočných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku či straty, plynúcich z majetku, ktoré sú podstatne horšie ako ich rozpočet;

(*) Akonáhle majetok splní kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku v držbe na predaj (alebo sa zaradí do skupiny pre vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako v držbe na predaj), vyradí sa spod pôsobnosti tohto štandardu a účtuje sa v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

(c) podstatného zníženia rozpočtovaných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku, alebo podstatného zvýšenia rozpočtovanej straty, plynúcich z majetku;

alebo

(d) prevádzkových strát alebo čistého odlivu peňažných prostriedkov na majetok, ak sú údaje bežného obdobia zoskupené s rozpočtovanými údajmi pre budúcnosť.

15. V súlade s ustanoveniami odseku 10 vyžaduje tento štandard minimálne ročne vykonať test na zhodnotenie zníženia hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti (alebo majetku, ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie) a goodwillu. Okrem situácií, v ktorých sa uplatňujú ustanovenia odseku 10, sa koncept dôležitosti uplatňuje aj pri identifikácii, či je potrebné odhadnúť spätne získateľnú sumu majetku. Ak napríklad predchádzajúci výpočet ukazuje, že spätne získateľná suma majetku je podstatne vyššia ako jeho účtovná hodnota, jednotka nemusí znovu odhadnúť spätne získateľnú sumu, ak sa nevyskytli žiadne prípady, ktoré by eliminovali tento rozdiel. Podobne, predchádzajúca analýza môže ukázať, že spätne získateľná suma majetku nie je citlivá na jeden (alebo viac) z náznakov uvedených v odseku 12.

16. Ilustrácia k odseku 15 – ak sa trhové úrokové sadzby alebo iné trhové sadzby návratnosti investícií počas daného obdobia zvýšili, jednotka nemusí uskutočniť formálny odhad spätne získateľnej sumy majetku v nasledujúcich prípadoch:

(a) ak diskontná sadzba, použitá pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, nebude pravdepodobne ovplyvnená zvýšením týchto trhových sadzieb. Napríklad zvýšenia krátkodobých úrokových sadzieb nemusia mať významný vplyv na diskontnú sadzbu, použitú pre majetok, ktorý má dlhú zostávajúcu dobu použiteľnosti.

(b) ak diskontná sadzba, použitá pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, bude pravdepodobne ovplyvnená zvýšením týchto trhových sadzieb, avšak predchádzajúca analýza citlivosti spätne získateľnej sumy ukazuje, že:

(i) je nepravdepodobné, že dôjde k významnému zníženiu získateľnej sumy, nakoľko budúce peňažné toky sa taktiež pravdepodobne zvýšia (napríklad v niektorých prípadoch môže jednotka preukázať, že upravuje svoje výnosy z hľadiska kompenzácie akéhokoľvek zvýšenia trhových úrokových sadzieb);

alebo

(ii) zníženie spätne získateľnej sumy nebude pravdepodobne viesť k významnej strate zo zníženia hodnoty.

17. Ak existuje náznak, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, môže ísť o situáciu, kedy bude treba prehodnotiť zostávajúcu dobu použiteľnosti, metódu odpisovania (amortizácie) alebo zostatkovú hodnotu majetku a upraviť ju podľa štandardu, ktorý platí pre daný majetok dokonca aj vtedy, ak nebola vykázaná žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku.

OCEŇOVANIE ZÍSKATEĽNEJ SUMY

18. Tento štandard definuje získateľnú sumu ako sumu, ktorá je vyššia spomedzi reálnej hodnoty majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky po odpočítaní nákladov na predaj a ich použiteľnej hodnoty. Odseky 19 – 57 stanovujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

19. Nie je vždy nevyhnutné určiť obidve sumy, reálnu hodnotu majetku bez nákladov na predaj a jeho použiteľnú hodnotu. Ak napríklad jedna z týchto súm prevyšuje účtovnú hodnotu majetku, hodnota majetku sa neznížila a nie je nevyhnutné odhadovať druhú sumu.

20. Taktiež je niekedy možné stanoviť reálnu hodnotu bez nákladov na predaj aj vtedy, keď sa s majetkom neobchoduje na aktívnom trhu. Niekedy však nebude možné určiť reálnu hodnotu bez nákladov na predaj, pretože neexistuje základ pre spoľahlivý odhad sumy, ktorú by bolo možné získať z predaja majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami. V takomto prípade môže ako spätne získateľnú sumu jednotka použiť použiteľnú hodnotu majetku.

21. Ak neexistuje dôvod na presvedčenie, že použiteľná hodnota majetku významne prevyšuje jeho reálnu hodnotu bez nákladov na predaj, reálnu hodnotu majetku bez nákladov na predaj možno použiť ako jeho spätne získateľnú sumu. Ide o častý prípad v rámci majetku, ktorý je určený na vyradenie. Je tomu tak v dôsledku toho, že použiteľná hodnota majetku, určeného na vyradenie, sa bude skladať hlavne z výsledných výnosov z vyradenia, keďže budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku až do jeho vyradenia budú pravdepodobne zanedbateľné.

22. Spätne získateľná suma sa stanovuje pre jednotlivý majetok, s výnimkou majetku, ktorý nevytvára príjem peňažných prostriedkov, ktorý je vo veľkej miere nezávislý od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku. Ak ide o takýto prípad, spätne získateľná suma sa stanovuje pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej majetok patrí (pozri odseky 65 – 103), s výnimkou prípadu, keď:

(a) je reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj vyššia ako jeho účtovná hodnota;

alebo

(b) sa dá odhadnúť, že použiteľná hodnota majetku sa blíži jeho reálnej hodnote bez nákladov na predaj a súčasne reálnu hodnotu bez nákladov na predaj možno stanoviť.

23. V niektorých prípadoch môžu odhady, priemery a výpočtové skratky poskytovať primerané priblíženie sa detailným výpočtom, ktoré sú uvedené v tomto štandarde pre určenie reálnej hodnoty bez nákladov na predaj alebo použiteľnej hodnoty.

Oceňovanie spätne získateľnej sumy nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti

24. Odsek 10 vyžaduje vykonanie ročného testovania na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti prostredníctvom porovnania jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou a to bez ohľadu na skutočnosť, či existuje náznak zníženia hodnoty takéhoto majetku. Aktuálny výpočet spätne získateľnej sumy takéhoto majetku, vykonaný v predošlom období sa môže použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tohto majetku v aktuálnom období za predpokladu, že došlo ku splneniu všetkých nasledujúcich kritérií:

(a) ak nehmotný majetok nevytvára peňažné príjmy z pokračujúceho používania, ktoré je značnej miery závisia od príjmov z iného majetku alebo skupiny majetku a z tohto dôvodu sa podrobuje testu na zníženie hodnoty ako súčasť jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, do ktorej patrí, majetok a záväzky, tvoriace takúto jednotku sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy príliš nezmenili;

(b) výsledkom posledného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu takéhoto majetku;

a

(c) vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a z okolností, ktoré sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že aktuálne stanovenie spätne získateľnej sumy vyústi do sumy nižšej, než je účtovná hodnota daného majetku, je veľmi nízka.

Reálna hodnota bez nákladov na predaj

25. Najlepším dôkazom reálnej hodnoty majetku bez nákladov na predaj je cena v záväznej predajnej dohode v nezávislej transakcii, upravená o zvýšené náklady, ktoré by sa priamo týkali vyradenia majetku.

26. Ak neexistuje záväzná predajná dohoda, ale s majetkom sa obchoduje na aktívnom trhu, reálnou hodnotou majetku bez nákladov na predaj je trhová cena majetku znížená o náklady na vyradenie. Vhodnou trhovou cenou je zvyčajne aktuálna ponúkaná cena. Ak nie sú aktuálne ponúkané ceny k dispozícii, cena poslednej transakcie môže poskytovať základ, z ktorého sa odhaduje reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj za predpokladu, že sa nevyskytujú podstatné zmeny v ekonomických podmienkach medzi dátumom transakcie a dátumom, ku ktorému bol odhad uskutočnený.

27. Ak neexistuje záväzná predajná dohoda alebo aktívny trh s majetkom, reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj je založená na najlepších dostupných informáciách tak, aby vyjadrovala sumu, ktorú by mohla jednotka k dátumu zostavenia súvahy získať z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní nákladov na vyradenie. Pri určovaní tejto sumy jednotka zvažuje výsledok aktuálnych transakcií s podobným majetkom v rámci toho istého priemyselného odvetvia. Reálna hodnota bez nákladov na predaj neodráža nútený predaj, pokiaľ manažment nie je nútený realizovať predaj okamžite.

28. Náklady na vyradenie, iné ako tie, ktoré už boli vykázané ako záväzky, sa pri určení reálnej hodnoty bez nákladov na predaj odpočítajú. Príklady takýchto nákladov zahŕňajú právne náklady, náklady na kolky a podobné dane z transakcií, náklady na odstránenie majetku, a priame zvýšenie nákladov na uvedenie majetku do podmienok jeho predaja. Požitky zo skončenia zamestnania (definované v IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) a náklady spojené s redukciou alebo reorganizáciou podnikania, ktoré nasledujú po vyradení majetku však nie sú priamym zvýšením nákladov na vyradenie majetku.

29. Niekedy by vyradenie majetku mohlo vyžadovať, aby kupujúci prevzal záväzok a k dispozícii pre obidve časti – pre majetok i záväzok – ostane iba jediná reálna hodnota bez nákladov na predaj. Odsek 78 vysvetľuje, ako treba postupovať pri takýchto prípadoch.

Použiteľná hodnota

30. ***Pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku sa na zreteľ berú nasledujúce prvky:***

(a) odhad budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka vo vzťahu k majetku očakáva;

(b) očakávania o možných zmenách sumy alebo časového hľadiska uvedených budúcich peňažných tokov;

(c) časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou bezrizikovou trhovou sadzbou;

(d) cena za neistotu obsiahnutú v majetku;

a

(e) iné faktory – napríklad platobná neschopnosť – ktoré by účastníci trhu zahrnuli do ocenenia budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka vo vzťahu k majetku očakáva.

31. Odhadovanie použiteľnej hodnoty majetku zahŕňa nasledujúce kroky:

(a) odhad budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré vyplynú z pokračujúceho používania majetku a z jeho definitívneho vyradenia;

a

(b) použitie vhodných diskontných sadzieb na tieto budúce peňažné toky.

IAS 36

32. Prvky uvedené v odseku 30(b), (d) a (e) možno brať na zreteľ buď ako úpravu budúcich peňažných tokov alebo ako úpravu diskontnej sadzby. Bez ohľadu na to, aký prístup uplatní jednotka z hľadiska očakávaní možných zmien v sume a časovosti budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zahrnutie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t.j. vážený priemer všetkých možných výstupov. V prílohe A je uvedené dodatočné usmernenie o používaní techník súčasnej hodnoty pri oceňovaní použiteľnej hodnoty majetku.

Základ pre odhad budúcich peňažných tokov

33. ***V rámci oceňovania použiteľnej hodnoty jednotka musí:***

(a) založiť plánovanie peňažných tokov na primeraných a preukázateľných predpokladoch, ktoré reprezentujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku. Väčšia váha sa má priradiť externým dôkazom.

(b) založiť projekcie peňažných tokov na aktuálnych finančných rozpočtoch/predpovediach, schválených manažmentom, avšak musí vyňať všetky odhadnuté budúce peňažné príjmy alebo výdaje, ktorých vznik predpokladá vzhľadom na budúcu reštrukturalizáciu alebo zlepšenie výnosnosti majetku. Plány vychádzajúce z týchto rozpočtov/predpovedí by mali zahŕňať maximálne obdobie piatich rokov, s výnimkou prípadov, kedy sa dá obhájiť dlhšie obdobie.

(c) plánovať peňažné toky na obdobie dlhšie, ako obsahujú posledné rozpočty/predpovede pomocou extrapolácie plánov, založených na rozpočtoch/predpovediach, pri použití stabilnej alebo klesajúcej miery rastu pre nasledujúce roky, s výnimkou prípadov, keď by sa dala obhájiť rastúca miera. Táto miera rastu by nemala byť vyššia ako dlhodobá priemerná miera rastu pre výrobky, priemyselné odvetvia, alebo krajinu či krajiny, v ktorých jednotka funguje, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa, s výnimkou prípadov, kedy sa dá obhájiť vyššia miera.

34. Manažment zhodnotí opodstatnenie predpokladov, z ktorých vychádza aktuálne plánovanie peňažných tokov a to preskúmaním rozdielov medzi minulými plánmi peňažných tokov a aktuálnymi peňažnými tokmi. Manažment zaistí, aby predpoklady, z ktorých vychádzajú aktuálne plány peňažných tokov boli konzistentné s minulými aktuálnymi výstupmi za predpokladu, že vplyvy následných udalostí alebo okolností, ktoré neexistovali počas tvorby aktuálnych peňažných tokov, boli primerané.

35. Detailné, podrobné a spoľahlivé finančné rozpočty/predpovede budúcich peňažných tokov na obdobie dlhšie ako päť rokov nie sú všeobecne k dispozícii. Z toho dôvodu, odhady manažmentu o budúcich peňažných tokoch sú založené na najaktuálnejších rozpočtoch/predpovediach na maximálne päť rokov. Manažment môže používať plány peňažných tokov, založené na finančných rozpočtoch/predpovediach za obdobie dlhšie ako päť rokov, ak je presvedčený, že tieto plány sú spoľahlivé, a môže preukázať svoju schopnosť, založenú na minulých skúsenostiach predpovedať peňažné toky presne pre toto dlhšie obdobie.

36. Plány peňažných tokov do konca doby použiteľnosti majetku sa odhadujú extrapoláciou plánov peňažných tokov, založených na finančných rozpočtoch/predpovediach, pri použití miery rastu pre nasledujúce roky. Táto miera je stabilná alebo klesajúca, s výnimkou prípadov, kedy zvýšenie miery zodpovedá objektívnym informáciám o vzorových dobách životnosti výrobku alebo priemyselného odvetvia. Miera rastu je podľa potreby nulová alebo záporná.

37. Ak sú podmienky veľmi priaznivé, konkurenti pravdepodobne vstúpia na trh a obmedzia rast. Preto jednotky budú ťažko prekračovať priemernú historickú mieru rastu počas dlhého obdobia (povedzme dvadsať rokov) u výrobkov, priemyselných odvetví, alebo krajiny či krajín, v ktorých jednotka funguje, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa.

38. Pri používaní informácií z finančných rozpočtov/predpovedí, jednotka berie do úvahy, či informácie odrážajú primerané a preukázateľné predpoklady a či reprezentujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku.

Štruktúra odhadov budúcich peňažných tokov

39. ***Odhady budúcich peňažných tokov by mali obsahovať:***

(a) plány príjmov peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku;

(b) plány výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré nevyhnutne vzniknú, aby vytvárali príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku (vrátane výdajov peňažných prostriedkov na prípravu majetku pre používanie) a ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k majetku na primeranom a konzistentnom základe;

a

(c) čisté peňažné toky, ak existujú, ktoré budú prijaté (alebo platené) pri vyradení majetku na konci jeho doby použiteľnosti.

40. Odhady budúcich peňažných tokov a diskontnej sadzby odrážajú konzistentné predpoklady o raste cien v dôsledku všeobecnej inflácie. Preto ak diskontná sadzba obsahuje vplyv rastu cien v dôsledku všeobecnej inflácie, budúce peňažné toky sa odhadujú v nominálnych hodnotách. Ak diskontná sadzba nezahŕňa vplyv rastu cien v dôsledku všeobecnej inflácie, budúce peňažné toky sa odhadujú v reálnych hodnotách (ale zahŕňajú budúce špecifické zvýšenia alebo zníženia cien).

41. Plány peňažných výdajov zahŕňajú výdaje súvisiace s každodenným používaním majetku, ako aj budúce režijné náklady, ktoré možno priradiť priamo alebo na základe opodstatnenej a konzistentnej základne k používaniu majetku.

42. Ak účtovná hodnota majetku ešte neobsahuje všetky výdavky peňažných prostriedkov, ktoré vzniknú predtým, ako je pripravený na používanie alebo predaj, odhad budúcich výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňa odhad všetkých ďalších výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré majú podľa očakávania vzniknúť predtým, ako je majetok pripravený pre používanie alebo predaj. Napríklad, toto je prípad rozostavanej budovy alebo vývojového projektu, ktorý ešte nie je dokončený.

43. Aby sa predišlo dvojnásobnému započítaniu, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú:

(a) príjmy peňažných prostriedkov z majetku, ktorý vytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od peňažných príjmov z preverovaného majetku (napríklad, finančný majetok ako sú pohľadávky);

a

(b) výdaje peňažných prostriedkov súvisiace s povinnosťami, ktoré už boli vykázané ako záväzky (napríklad záväzky, dôchodky alebo rezervy).

44. ***Budúce peňažné toky by sa mali odhadovať vzhľadom na majetok v jeho súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov by nemali zahrnúť odhadované budúce príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vzniknú z:***

(a) budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej jednotka ešte nie je zaviazaná;

alebo

(b) zlepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku.

45. Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pre majetok v jeho súčasnom stave, použiteľná hodnota neodráža:

(a) budúce výdaje peňažných prostriedkov alebo s tým súvisiace úspory nákladov (napríklad zníženie nákladov na zamestnancov) alebo úžitky, ktoré podľa očakávania vzniknú z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej jednotka ešte nie je zaviazaná;

alebo

(b) budúce výdaje peňažných prostriedkov, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku alebo súvisiace peňažné príjmy, ktorých vznik sa očakáva v súvislosti z takýmito uvedenými výdajmi.

46. Reštrukturalizácia je program, ktorý plánuje a kontroluje manažment a ktorý významne mení buď rozsah podnikania jednotky, alebo spôsob, ktorým sa podnikanie vykonáva. IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* dáva návod, ktorý by mal objasniť, kedy je jednotka zaviazaná k reštrukturalizácii.

47. Ak sa jednotka stane zaviazanou k reštrukturalizácii, niektorý majetok bude pravdepodobne ovplyvnený touto reštrukturalizáciou. Len čo je jednotka zaviazaná k reštrukturalizácii:

(a) jej odhady budúcich príjmov a výdajov peňažných prostriedkov v súvislosti so stanovením použiteľnej hodnoty odrážajú úspory nákladov a ostatné úžitky z reštrukturalizácie (ktoré vychádzajú z najaktuálnejších finančných rozpočtov/predpovedí schválených manažmentom);

a

(b) jej odhady budúcich peňažných výdajov na reštrukturalizáciu sa v súlade s IAS 37 zahŕňajú do rezerv na reštrukturalizáciu.

Príklad 5 uvádza vplyv budúcej reštrukturalizácie na výpočet použiteľnej hodnoty.

48. Pokiaľ v jednotke dôjde k peňažným výdajom, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku, odhady budúcich peňažných výdajov nezahŕňajú odhadované budúce peňažné príjmy, vznik ktorých sa očakáva v dôsledku nárastu ekonomických úžitkov súvisiacich s peňažným odlivom (pozri ilustratívny príklad 6).

49. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce peňažné výdaje, potrebné na zachovanie úrovne ekonomických úžitkov, vznik ktorých sa očakáva vo vzťahu k majetku v jeho súčasnom stave. Ak jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky pozostáva z majetku s rozličnou odhadovanou dobou použiteľnosti, pričom všetok majetok je z hľadiska pokračujúcej činnosti jednotky zásadný, náhrada majetku s kratšou dobou použiteľnosti sa pri odhadoch budúcich peňažných tokoch súvisiacich s jednotkou považuje za súčasť každodennej služby takejto jednotky. Takisto aj v prípade, ak jednotlivý majetok pozostáva z komponentov s odlišnými dobami použiteľnosti, náhrada komponentov s kratšími dobami použiteľnosti sa pri odhade budúcich peňažných tokov generovaných majetkom považuje za súčasť každodennej služby takéhoto majetku.

50. ***Odhady budúcich peňažných tokov by mali obsahovať:***

(a) príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov z finančných činností;

alebo

(b) príjmy alebo výdaje dane z príjmov.

51. Odhadované budúce peňažné toky odrážajú predpoklady, ktoré sú konzistentné so spôsobom, ktorým sa určila diskontná sadzba. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát alebo by sa ignoroval. Pretože pri diskontovaní odhadnutých budúcich peňažných tokov sa berie do úvahy časová hodnota peňazí, tieto peňažné toky neberú do úvahy príjmy a výdaje peňažných prostriedkov z finančných činností. Podobne, pretože diskontná sadzba sa stanovuje na báze pred zdanením, budúce peňažné toky sa tiež odhadujú na báze pred zdanením.

52. ***Odhad čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo platené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, by mala byť suma, ktorej získanie jednotka očakáva z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní odhadnutých nákladov na vyradenie.***

53. Odhad čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo platené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, sa určuje podobným spôsobom ako reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj s výnimkou toho, že pri odhadovaní týchto čistých peňažných tokov:

(a) jednotka používa ceny prevládajúce k dátumu odhadu pre podobný majetok, ktorého doba použiteľnosti skončila a ktorý fungoval za podmienok podobných tým, v ktorých sa bude daný majetok používať; a

(b) jednotka tieto ceny upraví o obidva vplyvy – budúce zvýšenie cien v dôsledku všeobecnej inflácie a špecifické budúce zvýšenia (zníženia) cien. Ak však odhady budúcich peňažných tokov z pokračujúceho používania majetku a diskontná sadzba neberú do úvahy vplyv všeobecnej inflácie, jednotka tento vplyv tiež vylúči z odhadu čistých peňažných tokov z vyradenia.

Budúce peňažné toky v cudzej mene

54. Budúce peňažné toky sa odhadujú v mene, v ktorej sa budú vytvárať a následne diskontovať s použitím diskontnej sadzby, ktorá je primeraná pre danú menu. Jednotka prevedie aktuálnu hodnotu použitím aktuálneho výmenného kurzu ku dňu výpočtu použiteľnej hodnoty.

Diskontná sadzba

55. ***Diskontná sadzba (sadzby) bude sadzba (sadzby) pred zdanením, ktorá odráža aktuálne trhové ohodnotenie:***

(a) časovej hodnoty peňazí;

a

(b) rizík, špecifických pre daný majetok, o ktoré neboli odhady budúcich peňažných tokov upravené.

56. Sadzba, ktorá odráža súčasné trhové ohodnotenie časovej hodnoty peňazí a rizík špecifických pre daný majetok je výnos, ktorý by investori vyžadovali, ak by sa rozhodli pre investíciu, ktorá by vytvárala peňažné toky v sumách, čase a s rizikom ekvivalentným tým, ktoré jednotka očakáva, že získa z majetku. Táto sadzba sa odhaduje zo sadzby v bežných transakciách na trhu s podobným majetkom, alebo z váženého priemeru nákladov na kapitál jednotky obchodovaného na burze, ktorý má jediný majetok (alebo portfólio majetku) podobné preverovanému majetku v zmysle schopnosti poskytovať službu a rizík. Diskontná sadzba použitá na ocenenie použiteľnej hodnoty majetku však neodráža riziká, o ktoré boli upravené odhady budúcich peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát.

57. Ak špecifická sadzba pre daný majetok nie je priamo k dispozícii z trhu, jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Príloha A obsahuje dodatočné usmernenia o odhade diskontnej sadzby v podobných prípadoch.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

58. Odseky 59 – 64 stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty pre individuálny majetok iný, než goodwill. Informácie o vykazovaní a oceňovaní strát zo zníženia hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažnú hotovosť a goodwill sú uvedené v rámci odsekov 65 – 108.

59. ***Účtovná hodnota majetku by sa mala znížiť na jeho spätne získateľnú sumu výlučne v prípade, ak je spätne získateľná suma majetku nižšia, než jeho účtovná hodnota. Toto zníženie je stratou zo zníženia hodnoty.***

60. ***Strata zo zníženia hodnoty sa okamžite vykáže v zisku alebo strate s výnimkou prípadu, ak sa majetok vedie v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom precenenia v IAS 16* Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*). Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku by sa mala posudzovať ako zníženie z precenenia podľa tohto iného štandardu.***

61. Strata zo zníženia hodnoty neprecenného majetku sa vykazuje v zisku alebo strate. Strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa však vykáže priamo oproti prebytku z precenenia majetku v rozsahu, v ktorom strata zo zníženia hodnoty neprevýši sumu, ktorá je v prebytku z precenenia pre tento istý majetok.

62. ***Ak suma odhadnutá ako strata zo zníženia hodnoty je vyššia než účtovná hodnota majetku, s ktorým súvisí, jednotka by mala vykázať záväzok výlučne vtedy, ak sa to vyžaduje v inom štandarde.***

63. ***Po vykázaní straty zo zníženia hodnoty by sa odpisový náklad (náklad amortizácie) pre daný majetok mal v budúcich obdobiach upraviť, aby sa alokovala preverovaná účtovná hodnota majetku, znížená o jeho zostatkovú hodnotu (ak existuje), systematicky počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.***

64. Ak je strata zo zníženia hodnoty vykázaná, všetky s ňou súvisiace odložené daňové pohľadávky alebo záväzky sa určia podľa IAS 12 *Dane z príjmov* porovnaním revidovanej účtovnej hodnoty majetku s jeho daňovým základom (pozri ilustratívny príklad 3).

JEDNOTKY VYTVÁRAJÚCE PEŇAŽNÉ PROSTRIEDKY A GOODWILL

65. Odseky 66 – 108 stanovujú požiadavky na identifikovanie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a ktorej majetok patrí, na stanovenie účtovnej hodnoty a na vykázanie straty zo zníženia hodnoty pre jednotky, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky.

Identifikácia jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej majetok patrí

66. ***Ak existuje akýkoľvek náznak, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, spätne získateľná suma by sa mala odhadnúť pre jednotlivý majetok. Ak nie je možné odhadnúť spätne získateľnú sumu pre jednotlivý majetok, jednotka by mala stanoviť spätne získateľnú sumu pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a do ktorej majetok patrí (jednotka majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky).***

67. Spätne získateľná suma jednotlivého majetku sa nedá určiť, ak:

(a) sa použiteľná hodnota majetku nedá odhadnúť tak, aby sa blížila k hodnote jeho reálnej hodnoty bez nákladov na predaj (napríklad, keď sa budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku nedajú odhadnúť, lebo sú zanedbateľné);

a

(b) majetok nevytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov ostatného majetku.

V takých prípadoch, použiteľná hodnota a v dôsledku toho, spätne získateľná suma, sa môže určiť len pre jednotku majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

Príklad

Ťažobná jednotka vlastní za účelom podpory vlastných ťažobných činností súkromnú železnicu. Súkromná železnica by sa mohla predať iba za cenu šrotu a súkromná železnica nevytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku bane.

Nie je možné odhadnúť spätne získateľnú sumu súkromnej železnice, pretože použiteľná hodnota súkromnej železnice sa nedá stanoviť a je pravdepodobne odlišná od ceny šrotu. Preto podnik odhaduje spätne získateľnú sumu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej súkromná železnica patrí, t. j. baňu ako celok.

68. Podľa ustanovení odseku 6 jednotka majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia skupina majetku, ktorá zahŕňa majetok a vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku. Identifikácia jednotky majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky vyžaduje posudzovanie. Ak sa spätne získateľná suma nedá pre jednotlivý majetok určiť, jednotka identifikuje najnižšie zoskupenie majetku, ktoré vytvára vo veľkej miere nezávislé príjmy peňažných prostriedkov.

Príklad

Autobusová jednotka poskytuje služby podľa zmluvy s mestskou správou, ktorá vyžaduje minimálne služby na každej z piatich osobitných trás. Majetok priradený každej trase sa dá identifikovať osobitne. Jedna z trás funguje s významnou stratou.

Pretože jednotka nemá možnosť skrátenia ktorejkoľvek z autobusových trás, najnižšia úroveň identifikovateľných príjmov peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku, sú príjmy peňažných prostriedkov vytvorené piatimi trasami spoločne. Jednotkou, ktorá vytvára peňažné prostriedky pre každú trasu je autobusová jednotka ako celok.

69. Peňažné príjmy sú príjmy peňažnej hotovosti a hotovostných ekvivalentov, ktoré jednotka obdržala od externých strán. Pri identifikovaní, či príjmy peňažných prostriedkov z majetku (alebo skupín majetku) sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku (alebo skupín majetku), jednotka berie do úvahy rôzne faktory, vrátane toho, ako manažment monitoruje podnikové činnosti (podľa výrobných liniek, podnikateľských jednotiek, jednotlivých lokalít, obvodov, alebo regionálnych oblastí, alebo iným spôsobom) alebo ako manažment prijíma rozhodnutia o pokračovaní alebo vyraďovaní majetku jednotky a aktivít. Ilustratívny príklad 1 uvádza príklady identifikácie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

70. ***Ak existuje aktívny trh pre výstupy, ktoré vyrába majetok alebo skupina majetku, tento majetok alebo skupina majetku by sa mali identifikovať ako jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, aj keď sa niektoré alebo všetky*** z ***výstupov používajú interne. Ak na peňažné príjmy vytvorené akýmkoľvek majetkom alebo jednotkou tvoriacou peňažné prostriedky majú vplyv interné transferové ceny, jednotka využije najvernejší odhad manažmentu, týkajúci sa budúcich cien, ktoré možno dosiahnuť v rámci nezávislej transakcie, a to pri odhade:***

(a) budúcich peňažných príjmov použitých na stanovenie použiteľnej ceny majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky;

a

(b) budúcich peňažných výdajov použitých na stanovenie použiteľnej hodnoty všetkého ostatného majetku alebo jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ovplyvnených internými transferovými cenami.

71. Dokonca aj keď časť alebo všetky výstupy, ktoré vyrába majetok alebo skupina majetku, sa používa ostatnými súčasťami jednotky (napríklad, výrobky v strednej fáze výrobného procesu), tento majetok alebo skupina majetku formuje osobitnú jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ak by jednotka mohla predať tieto výstupy na aktívnom trhu. Preto daný majetok alebo skupina majetku by mohla vytvárať príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré by boli vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupiny majetku. Pri použití informácií vychádzajúcich z finančných rozpočtov/predpovedí a týkajúcich sa takejto jednotky tvoriacej peňažné prostriedky, akéhokoľvek iného majetku alebo jednotky tvoriacej peňažné prostriedky a ovplyvnených vnútornými transferovými cenami jednotka upraví takéto informácie v prípade, ak vnútorné transferové ceny neodrážajú najlepší odhad manažmentu, týkajúci sa budúcich cien, ktoré by bolo možné dosiahnuť v rámci nezávislých transakcií.

IAS 36

72. ***Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky by sa mala identifikovať konzistentne v rámci jednotlivých období pre ten istý majetok alebo typy majetku, s výnimkou prípadu, ak je prípadná zmena v identifikácii opodstatnená.***

73. Ak jednotka určí, že majetok patrí do inej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ako v predchádzajúcich obdobiach, alebo že typy majetku, zoskupené pre jednotku majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa zmenili, odsek 130 požaduje určité zverejnenia o jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ak je strata zo zníženia hodnoty vykázaná alebo je zrušená pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

Spätne získateľná suma a účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky

74. Spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je vyššia suma spomedzi reálnej hodnoty bez nákladov na predaj a použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Pre účely určenia spätne získateľnej sumy jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky sa akýkoľvek odkaz v odsekoch 19 – 57 na „majetok“ berie ako odkaz na „jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky“.

75. ***Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky by sa mala určiť konzistentne so spôsobom, ktorým sa určila spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.***

76. Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky:

(a) zahŕňa účtovnú hodnotu iba toho majetku, ktorý sa môže priradiť priamo, alebo alokovať na primeranom a konzistentnom základe k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a ktorý bude vytvárať budúce príjmy peňažných prostriedkov, použité pri stanovení použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky;

a

(b) nezahŕňa účtovnú hodnotu akéhokoľvek vykázaného záväzku, s výnimkou prípadu, keď sa spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, nedá určiť bez toho, aby sa tento záväzok zobral do úvahy.

Je tomu tak preto, lebo reálna hodnota bez nákladov na predaj a použiteľná hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky sa stanovujú bez zohľadnenia peňažných tokov súvisiacich s majetkom, ktorý nie je súčasťou jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a so záväzkami, ktoré neboli vykázané (pozri odseky 28 a 43).

77. Ak sa majetok zoskupuje za účelom zhodnotenia návratnosti, do jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je dôležité zahrnúť všetok majetok, ktorý vytvára (alebo sa používa na tvorbu) relevantný tok príjmov peňažných prostriedkov. V opačnom prípade by sa jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, mohla javiť ako úplne návratná, hoci v skutočnosti nastala strata zo zníženia hodnoty. V niektorých prípadoch, hoci určitý majetok prispieva k odhadovaným budúcim peňažným tokom jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, nedá sa pričleniť k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, na primeranom a konzistentnom základe. Toto by mohol byť prípad goodwillu alebo majetku spoločnosti, akým je majetok ústredia. Odseky 80 – 103 vysvetľujú, ako treba postupovať pri takomto majetku pri testovaní jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, z hľadiska zníženia hodnoty.

78. Je možné, že bude potrebné brať do úvahy niektoré vykázané záväzky za účelom určenia spätne získateľnej sumy jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky. K takejto situácii môže dôjsť v prípade, ak by vyradenie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, vyžadovalo od kupujúceho prevziať aj záväzok. V tomto prípade je reálna hodnota bez nákladov na predaj (alebo odhadnuté peňažné toky z definitívneho vyradenia) jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, odhadovanou predajnou cenou pre majetok jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a záväzky spolu, znížené o náklady na vyradenie. S cieľom uskutočniť účelné porovnanie medzi účtovnou hodnotou jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a jej spätne získateľnou sumou, sa účtovná hodnota záväzku odpočíta pri určovaní použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ako aj jej účtovnej hodnoty.

Príklad

Jednotka prevádzkuje baňu v krajine, kde sa zo zákona vyžaduje, že vlastník musí obnoviť lokalitu po ukončení jeho banskej činnosti. Náklady na obnovu zahŕňajú premiestnenie nadložia, ktoré sa musí odstrániť predtým, ako banská činnosť začne. Rezerva na náklady premiestnenia nadložia sa vykáže okamžite po odstránení nadložia. Stanovená suma sa vykázala ako súčasť nákladov na baňu a odpisuje sa počas doby použiteľnosti bane. Účtovná hodnota rezervy na náklady obnovy je 500 CU (*), čo sa rovná súčasnej hodnote nákladov na obnovu.

Jednotka testuje baňu na zníženie hodnoty. Z hľadiska bane je jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, baňa ako celok. Jednotka obdržala rôzne ponuky na nákup bane za cenu približne 800 CU. Uvedená cena odráža fakt, že kupujúci prevezme záväzok na obnovu nadložia. Náklady na vyradenie bane sú zanedbateľné. Použiteľná hodnota bane je približne 1 200 CU bez nákladov na obnovu. Účtovná hodnota bane je 1 000 CU.

Reálna hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky bez nákladov na predaj je 800 CU. Uvedená suma zohľadňuje náklady na obnovu, ktoré už boli prevedené do rezerv. Ako dôsledok sa použiteľná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky určí po zvážení nákladov na obnovu a odhaduje sa na 700 CU (1 200 CU mínus 500 CU). Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je 500 CU, čo je účtovná hodnota bane (1 000 CU) mínus účtovná hodnota rezervy na náklady na obnovu (500 CU). Na základe vyššie uvedeného je zjavné, že spätne získateľná suma jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky prevyšuje jej účtovnú hodnotu.

79. Z praktických dôvodov sa spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, niekedy určuje po zvážení majetku, ktorý nie je súčasťou jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky (napríklad pohľadávky alebo iný finančný majetok), alebo záväzkov, ktoré už boli vykázané v účtovnej závierke (napríklad, záväzky, dôchodky alebo iné rezervy). V takýchto prípadoch sa účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, zvyšuje o účtovnú hodnotu tohto majetku a znižuje o účtovnú hodnotu týchto záväzkov.

Goodwill

Alokácia goodwillu k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky

80. ***Pre účely testovania zníženia hodnoty sa goodwill, získaný v rámci podnikovej kombinácie od dátumu nadobudnutia priradí ku všetkým jednotkám vytvárajúcim peňažné prostriedky nadobúdateľa, alebo skupinám takýchto jednotiek, od ktorých sa očakáva úžitok plynúci zo synergie kombinácie a to bez ohľadu na skutočnosť, či došlo k priradeniu iného majetku alebo záväzkov nadobúdaného k takýmto jednotkám alebo skupinám jednotiek. Každá jednotka alebo skupina jednotiek, ku ktorým sa priradil goodwill uvedeným spôsobom:***

(a) predstavuje najnižšiu úroveň jednotky, na ktorej sa monitoruje goodwill vzhľadom na vnútorné účely manažmentu;

a

***(b) nebude väčšia, než segment vychádzajúci z primárneho alebo sekundárneho formátu vykazovania jednotky, stanoveného v súlade s IAS 14* Segmentové výkazníctvo.**

81. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s očakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykázať. Goodwill nevytvára peňažné toky nezávisle od iného majetku alebo skupín majetku a často prispieva k peňažným tokom viacerých jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky. Goodwill niekedy nemožno alokovať na neľubovoľnom základe na jednotlivé jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky, ale len na skupiny takýchto jednotiek. Výsledkom je skutočnosť, kedy najnižšia úroveň v rámci jednotky, na ktorej sa za vnútorným účelom manažmentu monitoruje goodwill, niekedy zahŕňa mnoho jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, s ktorými goodwill súvisí, avšak na ktoré goodwill nemožno alokovať. Odkazy v rámci odsekov 83 - 99 na jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky a na ktoré sa alokuje goodwill by sa mali vnímať aj ako odkazy na skupiny takýchto jednotiek, na ktoré sa alokuje goodwill.

(*) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU).

82. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odseku 80 vyúsťuje do realizácie testovania na zníženie hodnoty goodwillu na úrovni, ktorá odráža spôsob, akým jednotka riadi svoje činnosti a s ktorou goodwill prirodzene súvisí. Preto vývoj dodatočných systémov vykazovania nie je obvykle potrebný.

83. Jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky, na ktorú sa za účelom testovania na zníženie hodnoty alokuje goodwill sa nesmie zhodovať s úrovňou, na ktorej dochádza k alokácii goodwillu v súlade s IAS 21 *Účinky zmien v kurzoch cudzích mien* z hľadiska ocenenia kurzových ziskov a strát. Ak napríklad jednotka musí v súlade s IAS 21 za účelom ocenenia kurzových ziskov a strát alokovať goodwill na relatívne nízke úrovne, od jednotky sa nevyžaduje testovať goodwill z hľadiska zníženia hodnoty dovtedy, pokiaľ jednotka nevykonáva monitorovanie goodwillu na tejto úrovni za účelom vnútorného manažmentu.

84. ***Ak prvotnú alokáciu goodwillu získaného v rámci podnikovej kombinácie nemožno vykonať pred ukončením ročného obdobia, v ktorom k takejto kombinácii dôjde, takúto alokáciu treba vykonať pred koncom prvého ročného obdobia počínajúceho po dátume nadobudnutia.***

85. Ak sa v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* prvotné účtovanie podnikovej kombinácie dá stanoviť len predbežne ku koncu obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo, nadobúdateľ:

(a) účtuje kombináciu s použitím uvedených predbežných hodnôt;

a

(b) vykáže všetky úpravy uvedených predbežných hodnôt ako výsledok ukončenia prvotného účtovania do dvanástich mesiacov od dátumu nadobudnutia.

Za takýchto okolností taktiež nemusí byť možné ukončiť prvotnú alokáciu goodwillu, získaného v rámci kombinácie, pred koncom ročného obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo. Ak ide o takýto prípad, jednotka zverejní informácie požadované odsekom 133.

86. ***Ak došlo k priradeniu goodwillu na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky a jednotka končí s činnosťou v rámci takejto jednotky, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa:***

(a) pri určovaní zisku alebo straty z likvidácie zahrnie do účtovnej hodnoty takejto činnosti;

a

(b) ocení na základe relatívnych hodnôt ukončenej činnosti a časti ponechanej jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s výnimkou situácie, kedy jednotka môže preukázať, že iná metóda lepšie odráža goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou.

Príklad

Jednotka za 100 CU predá činnosť, ktorá bola súčasťou jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a na ktorú bol goodwill alokovaný. Goodwill alokovaný na jednotku nemožno identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň uvedeného majetku (s výnimkou ľubovoľného prístupu). Spätne získateľná suma časti jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, ktorú si jednotka ponechala, je 300 CU.

Nakoľko goodwill alokovaný na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky nemožno neľubovoľne identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň uvedeného majetku, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa oceňuje na základe relatívnych hodnôt ukončených činností a časti jednotky, ktorú si jednotka ponechala. Preto sa 25 percent goodwillu alokovaného na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky zahŕňa do účtovnej hodnoty činnosti, ktorú jednotka predala.

87. ***Ak jednotka vykoná reorganizáciu štruktúry vykazovania spôsobom, ktorý mení zloženie jednej alebo viacerých jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a na ktoré bol goodwill alokovaný, goodwill sa prealokuje na ovplyvnené jednotky. Takáto prealokácia sa vykoná s použitím prístupu relatívnej hodnoty, ktorý je podobný prístupu v prípade, ak jednotka ukončuje činnosť v rámci jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s výnimkou prípadu, ak jednotka môže preukázať inú metódy, ktorá lepšie odráža goodwill súvisiaci s reorganizovanými jednotkami.***

Príklad

Goodwill bol predtým alokovaný na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky A. Goodwill alokovaný na jednotku A nemožno identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň jednotky A (s výnimkou ľubovoľného prístupu). A sa má rozdeliť a integrovať do troch iných jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, B, C a D.

Nakoľko goodwill nemožno neľubovoľne identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň A, goodwill sa prealokuje na jednotky B, C a D na základe relatívnych hodnôt troch častí A predtým, než dôjde k integrácii týchto častí s B, C a D.

Testovanie zníženia hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky s goodwillom

88. ***Ak v súlade s odsekom 81 goodwill súvisí s jednotkou vytvárajúcou peňažné prostriedky, avšak na takúto jednotku nebol alokovaný, túto jednotku treba testovať na zníženie hodnoty vždy, keď existuje náznak, že by mohlo dôjsť ku zníženiu jej hodnoty a to porovnaním účtovnej hodnoty jednotky (bez goodwillu) s jej spätne získateľnou sumou. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.***

89. Ak jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky (uvedená v odseku 88) zahŕňa vo svojej účtovnej hodnote nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti, alebo ktorý zatiaľ nie je k dispozícii na používanie a takýto majetok sa môže testovať na zníženie hodnoty len ako súčasť jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, odsek 10 vyžaduje ročné testovanie na zníženie hodnoty aj takejto jednotky.

90. ***Jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky, na ktorú sa alokoval goodwill, sa bude testovať na zníženie hodnoty ročne a vždy v prípade existencie náznaku, že by mohlo dôjsť ku zníženiu hodnoty takejto jednotky, a to porovnaním účtovnej hodnoty takejto jednotky (vrátane goodwillu) s jej spätne získateľnou sumou. Ak spätne získateľná suma jednotky presahuje jej účtovnú hodnotu, jednotka spolu s alokovaným goodwillom sa budú považovať za prvky, ku zníženiu hodnoty ktorých nedošlo. Ak účtovná hodnota jednotky presahuje jej spätne získateľnú sumu, jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104.***

Menšinové podiely

91. V súlade s IFRS 3 goodwill vykázaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje goodwill, nadobudnutý materskou spoločnosťou na základe vlastníckeho podielu materskej spoločnosti (nie na základe sumy goodwillu kontrolovaného materskou spoločnosťou v dôsledku podnikovej kombinácie). Preto sa goodwill súvisiaci s menšinovými podielmi v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti nevykazuje. Ak existuje menšinový podiel na jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky, na ktorú sa alokoval goodwill, účtovná hodnota takejto jednotky obsahuje:

(a) podiel materskej spoločnosti a menšinový podiel na identifikovateľnom majetku v zostatkovej hodnote jednotky;

a

(b) podiel materskej spoločnosti na goodwille.

Avšak časť spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, definovanej v súlade s týmto štandardom súvisí s menšinovým podielom na goodwille.

92. Následne sa za účelom testovania na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s goodwillom teoreticky upraví účtovná hodnota takejto jednotky a to predtým, než dôjde k porovnaniu s jej spätne získateľnou sumou. Úprava sa vykoná prirátaním účtovnej hodnoty goodwillu k jednotke za účelom zahnutia goodwillu, súvisiaceho s menšinovým podielom. Takáto teoreticky upravená účtovná hodnota sa následne porovnáva so spätne získateľnou sumou jednotky za účelom zistenia, či nedošlo ku zníženou hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky. V prípade, že ku zníženou hodnoty došlo, jednotka najskôr alokuje stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104 za účelom zníženia sumy goodwillu alokovaného na jednotku.

93. Pretože však goodwill sa vykazuje len do výšky vlastníckych podielov materskej spoločnosti, všetka strata zo zníženia hodnoty súvisiaca s goodwillom sa rozdelí na časť súvisiacu s podielom materskej spoločnosti a časť súvisiacu s menšinovým podielom, pričom sa ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu vykazuje len prvá uvedená časť.

94. Ak je celková strata zo zníženia hodnoty, súvisiaca s goodwillom nižšia, než suma, o ktorú teoreticky upravená hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky presahuje jej spätne získateľnú sumu, odsek 104 vyžaduje, aby sa zvyšný prebytok alokoval na ďalší majetok jednotky pomerným systémom na základe účtovnej hodnoty každého majetku jednotky.

95. Ilustratívny príklad 7 uvádza testovanie na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s goodwillom.

Časové rozvrhnutie testov na zníženie hodnoty

96. ***Ročné testovanie na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s alokovaným goodwillom sa môže vykonať kedykoľvek v priebehu ročného obdobia za predpokladu, že sa každoročný test bude uskutočňovať k tomu istému dátumu. Rozličné jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky možno z hľadiska zníženia hodnoty testovať v rozdielnych časoch. Ak sa však časť alebo celý goodwill alokovaný na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky získal v rámci podnikovej kombinácie v priebehu aktuálneho ročného obdobia, test jednotky na zníženie hodnoty sa musí uskutočniť do konca aktuálneho ročného obdobia.***

97. ***Ak sa majetok tvoriaci jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky, ku ktorej sa alokoval goodwill, testuje na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako jednotka obsahujúca goodwill, test majetku na zníženie hodnoty sa musí uskutočniť skôr, než test jednotky obsahujúcej goodwill. Podobne – ak sa jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky, ktoré tvoria skupinu jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ku ktorým sa alokoval goodwill, testujú na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako skupina jednotiek obsahujúcich goodwill, test jednotlivých jednotiek na zníženie hodnoty sa musí uskutočniť skôr, než test skupiny takýchto jednotiek obsahujúcich goodwill.***

98. V čase vykonania testu na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, na ktorú bol alokovaný goodwill, môže dôjsť k výskytu náznaku zníženia hodnoty majetku v rámci jednotky, obsahujúcej goodwill. V takýchto prípadoch jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty majetku a následne vykáže straty zo zníženia hodnoty takéhoto majetku predtým, než vykoná testovanie na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a obsahujúcej goodwill. Podobne môže dôjsť k výskytu náznaku zníženia hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky v rámci skupiny takýchto jednotiek obsahujúcich goodwill. V takýchto prípadoch jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a následne vykáže straty zo zníženia hodnoty takejto jednotky predtým, než vykoná testovanie na zníženie hodnoty skupiny jednotiek, ku ktorým bol alokovaný goodwill.

99. ***Posledný detailný výpočet vykonaný v predchádzajúcom období a týkajúci sa spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, ku ktorej bol alokovaný goodwill, sa môže použiť pri testovaní na zníženie hodnoty takejto jednotky v aktuálnom období za predpokladu, že boli splnené všetky nasledujúce podmienky:***

(a) od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy nedošlo k významnej zmene majetku a záväzkov tvoriacich predmetnú jednotku;

(b) výsledkom posledného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu takejto jednotky;

a

(c) vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a z okolností, ktoré sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že aktuálne stanovenie spätne získateľnej sumy vyústi do sumy nižšej, než je účtovná hodnota daného majetku, je veľmi nízka.

Majetok spoločnosti

100. Majetok spoločnosti zahŕňa skupinový alebo delený majetok, ako je budova ústredia alebo úseku jednotky, zariadenia na elektronické spracovanie údajov alebo centrum výskumu. Štruktúra jednotky určuje, či majetok spĺňa definíciu majetku spoločnosti podľa tohto štandardu pre konkrétnu jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Kľúčové charakteristiky majetku spoločnosti sú, že tento nevytvára príjmy peňažných prostriedkov nezávisle od ostatného majetku alebo skupín majetku, a jeho účtovná hodnota sa nedá úplne priradiť k preverovanej jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

101. Pretože majetok spoločnosti nevytvára osobitné príjmy peňažných prostriedkov, spätne získateľná suma jednotlivého spoločného majetku sa nedá určiť, s výnimkou prípadu, keď manažment rozhodol majetok vyradiť. Ak v dôsledku toho existuje náznak, že by sa hodnota majetku spoločnosti mohla znížiť, spätne získateľná suma sa určuje pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky alebo skupinu takýchto jednotiek, do ktorej spoločný majetok patrí, porovnaním s účtovnou hodnotou tejto jednotky alebo skupiny takýchto jednotiek. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.

102. ***Pri testovaní jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, na zníženie hodnoty, jednotka by mala identifikovať všetok majetok spoločnosti, ktorý súvisí s preverovanou jednotkou, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Ak časť účtovnej hodnoty majetku spoločnosti:***

(a) možno na primeranej a konzistentnej báze priradiť k takejto jednotke, jednotka porovná účtovnú hodnotu takejto jednotky spolu s časťou účtovnej hodnoty majetku spoločnosti, priradeného k takejto jednotke, s jej spätne získateľnou sumou. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.

(b) nemožno k takejto jednotke priradiť na primeranej a konzistentnej báze, jednotka:

(i) porovná účtovnú hodnotu takejto jednotky (bez majetku spoločnosti) s jej spätne získateľnou sumou a všetky straty zo zníženia hodnoty vykáže v súlade s odsekom 104;

(ii) identifikuje najmenšiu skupinu jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ktoré obsahujú preverovanú jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky a na ktorú možno na primeranej a konzistentnej báze alokovať časť účtovnej hodnoty majetku spoločnosti;

a

(iii) porovná účtovnú hodnotu takejto skupiny jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky vrátane časti účtovnej hodnoty majetku spoločnosti alokovanej k takejto skupine jednotiek so spätne získateľnou sumou takejto skupiny jednotiek. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.

103. Ilustratívny príklad 8 uvádza uplatňovanie týchto požiadaviek na majetok spoločnosti.

104. ***Strata zo zníženia hodnoty sa vykáže za jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky (najmenšia skupina jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ku ktorej bol priradený goodwill alebo majetok spoločnosti) výlučne v tom prípade, ak spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) je nižšia, než účtovná hodnota jednotky (skupiny jednotiek). Strata zo zníženia hodnoty by sa mala alokovať, aby sa znížila účtovná hodnota majetku jednotky (skupiny jednotiek) v nasledujúcom poradí:***

(a) po prvé – za účelom zníženia účtovnej hodnoty všetkého goodwillu alokovaného k jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupine jednotiek);

a

(b) potom na ostatný majetok jednotky (skupiny jednotiek) na báze podielov, ktoré vychádzajú z účtovnej hodnoty každého majetku jednotky (skupiny jednotiek).

Pri týchto zníženiach účtovných hodnôt sa má postupovať ako pri stratách zo zníženia hodnoty na jednotlivom majetku a majú sa vykázať v súlade s odsekom 60.

105. ***Pri alokácii strát zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104 jednotka nebude znižovať účtovnú hodnotu majetku pod úroveň, ktorá je najvyššia spomedzi:***

(a) reálnej hodnoty bez nákladov na predaj (ak sa dá určiť);

(b) jeho použiteľnej hodnoty (ak sa dá určiť);

a

(c) nuly.

Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k majetku, by sa mala pomerným spôsobom („pro rata“) priradiť k ostatnému majetku jednotky (skupiny jednotiek).

106. Ak neexistuje praktický spôsob odhadu spätne získateľnej sumy každého jednotlivého majetku jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, tento štandard požaduje náhodnú alokáciu straty zo zníženia hodnoty medzi majetok danej jednotky, iný ako goodwill, pretože všetok majetok jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, pracuje spoločne.

107. Ak sa spätne získateľná suma jednotlivého majetku nedá určiť (pozri odsek 67):

(a) strata zo zníženia hodnoty sa vykáže u majetku, ak jeho účtovná hodnota je vyššia ako vyššia suma spomedzi reálnej hodnoty bez nákladov na predaj a výsledkov postupu alokovania opísaného v odsekoch 104 a 105;

a

(b) nevykáže sa žiadna strata zo zníženia hodnoty pre majetok, ak hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa neznížila. Tento prístup sa uplatňuje aj vtedy, ak reálna hodnota bez nákladov na predaj je nižšia ako účtovná hodnota majetku.

Príklad

Stroj bol fyzicky poškodený, ale ešte stále sa používa, aj keď nie tak dobre, ako by sa mal. Reálna hodnota stroja bez nákladov na predaj je nižšia než jeho účtovná hodnota. Stroj nevytvára nezávislé peňažné príjmy. Najmenšou identifikovateľnou skupinou majetku, ktorá zahŕňa stroj a vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku, je výrobná linka, do ktorej stroj patrí. Spätne získateľná suma výrobnej linky ukazuje, že hodnota výrobnej linky ako celku sa neznížila.

Predpoklad 1: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment neodrážajú žiaden záväzok manažmentu na nahradenie stroja.

Spätne získateľná suma samotného stroja sa nedá odhadnúť, pretože použiteľná hodnota stroja:

(a) sa môže odlišovať od reálnej hodnoty stroja bez nákladov na predaj;

a

(b) sa dá určiť len pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej stroj patrí (výrobná linka).

Hodnota výrobnej linky sa neznížila. Preto sa vzhľadom na stroj nevykazuje strata zo zníženia hodnoty. Bez ohľadu na vyššie uvedené jednotka môže potrebovať prehodnotiť dobu odpisovania alebo metódu odpisovania stroja. Možno by bola potrebná kratšia doba odpisovania alebo zrýchlená metóda odpisovania na vyjadrenie očakávanej zostávajúcej doby použiteľnosti stroja alebo modelu, podľa ktorého jednotka spotrebováva ekonomické úžitky.

Predpoklad 2: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment, odrážajú záväzok manažmentu nahradiť stroj a predať ho v blízkej budúcnosti. Peňažné toky z pokračujúceho používania stroja až do jeho vyradenia sa odhadujú ako zanedbateľné.

Použiteľná hodnota stroja sa dá odhadnúť ako blížiaca sa k jeho objektívnej hodnote bez nákladov na predaj. Preto sa spätne získateľná suma stroja dá určiť a neberie sa do úvahy jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a do ktorej stroj patrí (výrobná linka). Pretože reálna hodnota stroja bez nákladov na predaj je nižšia než jeho účtovná hodnota, vykazuje sa strata zo zníženia hodnoty stroja.

108. ***Po uplatnení požiadaviek v odsekoch 104 a 105 by sa mal vykázať záväzok pre každú zostávajúcu sumu straty zo zníženia hodnoty pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky výlučne vtedy, ak sa to vyžaduje podľa iného štandardu.***

ZRUŠENIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

109. Odseky 110 – 116 stanovujú požiadavky na zrušenie straty zo zníženia hodnoty, vykázanej pre majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v predchádzajúcich rokoch. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Ďalšie požiadavky pre jednotlivý majetok sú stanovené v odsekoch 117 – 121, pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v odsekoch 122 až 123 a pre goodwill v odsekoch 124 až 125.

110. ***Jednotka by mala ku každému súvahovému dňu zhodnotiť, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v predchádzajúcich rokoch z majetku iného, než goodwill, by už viac nemusela existovať alebo by sa mohla znížiť. Ak niektorý z takýto náznakov existuje, jednotka by mala odhadnúť spätne získateľnú sumu takéhoto majetku.***

111. ***Pri hodnotení, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v predchádzajúcich rokoch z majetku iného, než goodwill, už viac nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, jednotka by mala brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:***

IAS 36

Externé zdroje informácií

(a) počas obdobia trhová hodnota majetku podstatne vzrástla.

(b) počas obdobia došlo k podstatným zmenám s priaznivým vplyvom na jednotku, alebo sa takéto zmeny udejú v blízkej budúcnosti, v technologickom, trhovom, ekonomickom alebo právnom prostredí, v ktorom jednotka funguje, alebo na trhu, na ktorý je majetok určený.

(c) počas obdobia sa znížili trhové úrokové sadzby alebo ostatné trhové sadzby návratnosti investícií, a tieto zníženia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa použila pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, a významne zvýšia spätne získateľnú sumu majetku.

Interné zdroje informácií

(d) počas obdobia došlo k podstatným zmenám s priaznivým vplyvom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa takéto zmeny udejú v blízkej budúcnosti v rozsahu alebo spôsobom, ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Takéto zmeny zahŕňajú náklady, k vzniku ktorých došlo počas daného obdobia za účelom vylepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku alebo v súvislosti s reštrukturalizáciou činnosti, s ktorou majetok súvisí.

(e) k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výnosnosť majetku je, alebo bude lepšia ako sa očakávalo.

112. Náznaky potenciálneho zníženia straty zo zníženia hodnoty uvedené v odseku 111 odrážajú najmä náznaky potenciálneho vzniku straty zo zníženia hodnoty, uvedenej v odseku 12.

113. Ak existuje náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná pre majetok iný, než goodwill, už nemusí viac existovať alebo sa mohla znížiť, táto situácia môže naznačovať, že zostávajúca doba použiteľnosti, metóda odpisovania (amortizácie) alebo zostatková hodnota by sa mala revidovať a upraviť v súlade so štandardom platným na daný majetok, dokonca aj vtedy, keď sa neruší žiadna strata zo zníženia.

114. ***Strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v predchádzajúcich rokoch z majetku iného, než goodwill, by sa mala zrušiť výlučne vtedy, ak sa vyskytla zmena v odhadoch, ktoré sa použili na určenie spätne získateľnej sumy majetku odvtedy, keď sa vykázala posledná strata zo zníženia hodnoty. Ak ide o tento o prípad, účtovná hodnota majetku by sa (s výnimkou ustanovení uvedených v odseku 117) mala zvýšiť na jeho spätne získateľnú sumu. Takéto zvýšenie je zrušením straty zo zníženia hodnoty.***

115. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty odráža zvýšenie odhadovanej schopnosti majetku poskytovať službu, buď z používania alebo z predaja, od dátumu, kedy jednotka naposledy vykázala stratu zo zníženia hodnoty majetku. Odsek 130 vyžaduje od jednotky identifikáciu zmeny v odhadoch, ktorá spôsobuje zvýšenie v odhade schopnosti poskytovať službu. Príklady zmien v odhadoch zahŕňajú:

(a) zmenu základu pre spätne získateľnú sumu (t. j. či je spätne získateľná suma založená na reálnej hodnote bez nákladov na predaj alebo použiteľnej hodnote);

(b) ak spätne získateľná suma vychádza z použiteľnej hodnoty, ide o zmeny sumy alebo načasovania odhadovaných budúcich peňažných tokov alebo zmeny diskontnej sadzby;

alebo

(c) ak spätne získateľná suma vychádza z reálnej hodnoty bez nákladov na predaj, ide o zmeny v odhadoch komponentov reálnej hodnoty bez nákladov na predaj.

116. Použiteľná hodnota majetku sa môže stať vyššou ako účtovná hodnota majetku jednoducho preto, lebo sa súčasná hodnota budúcich príjmov peňažných prostriedkov zvýši, ak sa priblížia. Avšak, schopnosť majetku poskytovať službu sa nezvýšila. Preto sa strata zo zníženia hodnoty nezruší iba z dôvodov plynutia času (niekedy nazývané „odvíjanie sa“ diskontu), aj keď sa spätne získateľná suma majetku stáva vyššou ako jeho účtovná hodnota.

Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku

117. ***Zvýšená účtovná hodnota majetku (iného než goodwill) v dôsledku zrušenia straty zo zníženia hodnoty by nemala prevýšiť účtovnú hodnotu, ktorá by bola určená (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by sa nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty pre majetok v predchádzajúcich rokoch.***

118. Akékoľvek zvýšenie účtovnej hodnoty majetku (iného než goodwill) nad účtovnú hodnotu, ktorá by bola určená (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by žiadna strata zo zníženia hodnoty nebola vykázaná pre majetok v predchádzajúcich rokoch, je precenením. Pri účtovaní takéhoto precenenia jednotka uplatňuje štandard, ktorý možno uplatniť vzhľadom na takýto majetok.

119. ***Zrušenie straty zo zníženia hodnoty majetku (iného než goodwill) sa okamžite vykáže v zisku alebo strate s výnimkou prípadu, ak sa majetok vedie v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom precenenia v IAS 16* Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*). Akékoľvek zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku by sa malo posudzovať ako zvýšenie z precenenia podľa tohto iného štandardu.***

120. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku je účtované priamo v prospech vlastného imania pod názvom prebytok z precenenia. Avšak v rozsahu, v akom sa strata zo zníženia hodnoty toho istého majetku predtým vykázala v zisku alebo strate, zrušenie takejto straty sa tiež vykáže v zisku alebo strate.

121. ***Po vykázaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty sa odpisový náklad (náklad na amortizáciu) na majetok upraví v budúcich obdobiach, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota majetku, znížená o jeho zostatkovú hodnotu (ak existuje), systematicky počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.***

Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky

122. ***Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky sa alokuje na majetok jednotky (s výnimkou goodwillu) pomerným systémom („pro rata“) vzhľadom na účtovnú hodnotu takéhoto majetku. Pri týchto zvýšeniach účtovných hodnôt sa má postupovať rovnako, ako pri zrušení strát zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku a majú sa vykazovať v súlade s odsekom 119.***

123. ***Pri alokovaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, podľa odseku 122, účtovná hodnota majetku by sa nemala zvýšiť nad sumu, ktorá je nižšia spomedzi:***

(a) jej spätne získateľnej sumy (ak sa dá určiť);

a

(b) účtovnej hodnoty, ktorá by sa bola určila v prípade (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by sa nevykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch.

Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k majetku, by sa mala pomerným spôsobom („pro rata“) priradiť k ostatnému majetku jednotky (s výnimkou goodwillu).

124. ***Strata zo zníženia hodnoty vykázaná za goodwill sa v nasledujúcom období neruší.***

125. IAS 38 *Nehmotný majetok* zakazuje vykazovanie interne vytvoreného goodwillu. Akékoľvek zvýšenie spätne získateľnej sumy goodwillu v obdobiach, nasledujúcich po vykázaní straty zo zníženia hodnoty goodwillu s najväčšou pravdepodobnosťou predstavuje zvýšenie v rámci vnútorne vytvoreného goodwillu (nie zrušenie straty zo zníženia hodnoty, vykázanej za získaný goodwill).

ZVEREJŇOVANIE

126. ***V rámci každej triedy majetku by jednotka mala zverejniť nasledujúce informácie:***

(a) sumu strát zo zníženia hodnoty, vykázaných v zisku alebo strate počas obdobia, a riadková(é) položka(y) výkazu ziskov a strát, do ktorého sú tieto straty zo zníženia hodnoty zahrnuté.

(b) sumu zrušenia strát zo zníženia hodnoty, vykázaných v zisku alebo strate počas obdobia, a riadková(é) položka(y) výkazu ziskov a strát, v rámci ktorých došlo ku zrušeniu takýchto strát.

(c) sumu strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku, vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.

(d) sumu zrušenia strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku, vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.

127. Trieda majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a použitia v činnostiach jednotky.

128. Informácie vyžadované podľa odseku 126 sa môžu prezentovať s inými informáciami zverejnenými pre danú triedu majetku. Táto informácia sa napríklad môže zahrnúť do porovnania účtovnej hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení na začiatku a na konci obdobia v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

129. ***Jednotka, ktorá zverejňuje segmentovú informáciu v súlade s IAS 14* Segmentové výkazníctvo, *zverejní za každý vykazovaný segment nasledujúce informácie, vychádzajúce z primárneho formátu vykazovania jednotkou:***

(a) sumu strát zo zníženia hodnoty, vykázanú v zisku alebo strate a priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.

(b) sumu zrušenia strát zo zníženia hodnoty, vykázanú v zisku alebo strate a priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.

130. ***Vzhľadom na každú podstatnú stratu zo zníženia hodnoty, vykázanú v rámci daného obdobia za jednotlivý majetok vrátane goodwillu alebo jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky jednotka zverejní nasledujúce informácie:***

(a) udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu alebo zrušeniu straty zo zníženia hodnoty.

(b) sumu straty zo zníženia hodnoty vykázanú alebo zrušenú.

(c) pre jednotlivý majetok:

(i) charakter majetku;

a

(ii) ak jednotka zverejňuje segmentové informácie v súlade s IAS 14, zverejní vykazovaný segment, ku ktorému majetok prináleží a to na základe primárneho formátu vykazovania jednotky.

(d) pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky:

(i) opis jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky (ako napríklad, či ide o výrobnú linku, budovu, podnikateľskú činnosť, geografickú oblasť, segment podliehajúci vykazovaniu v súlade s IAS 14);

(ii) sumu vykázanej alebo zrušenej straty zo zníženia hodnoty za jednotlivé triedy majetku, a – v prípade, že jednotka v súlade s IAS 14 zverejňuje segmentové informácie, aj v členení podľa vykazovaného segmentu na základe primárneho formátu vykazovania jednotky;

a

(iii) ak sa zmenilo zoskupenie majetku pre identifikáciu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, od predchádzajúceho odhadu spätne získateľnej sumy (ak nejaká existuje) jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, jednotka by mala opísať súčasný a predchádzajúci spôsob zoskupovania majetku a dôvod zmeny spôsobu identifikovania jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

(e) či spätne získateľná suma majetku (jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky) je reálnou hodnotou bez nákladov na predaj alebo jeho použiteľnou hodnotou.

(f) ak spätne získateľná suma je reálnou hodnotou bez nákladov na predaj, jednotka zverejní základ, z ktorého vychádza stanovenie reálnej hodnoty bez nákladov na predaj (napríklad či reálna hodnota bola určená odkazom na aktívny trh).

(g) ak spätne získateľná suma je použiteľná hodnota, jednotka zverejní diskontnú sadzbu(y), použitú(é) v súčasnom odhade a predchádzajúcom odhade (ak bol nejaký) použiteľnej hodnoty.

131. *Pokiaľ ide o agregované straty zo zníženia hodnoty a agregované zrušenia strát zo zníženia hodnoty, vykázané v priebehu daného obdobia, v rámci ktorého sa v súlade s odsekom 130 nezverejnili žiadne informácie, jednotka musí zverejniť nasledujúce informácie:*

(a) hlavné triedy majetku ovplyvnené stratou zo zníženia hodnoty a hlavné triedy majetku ovplyvnené zrušením strát zo zníženia hodnoty.

(b) hlavné udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu takýchto strát zo zníženia hodnoty a zrušení uvedených strát.

132. Jednotke sa odporúča zverejniť predpoklady použité pri určení spätne získateľnej sumy majetku (jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky) počas obdobia. Odsek 134 však od jednotky vyžaduje zverejnenie informácií o odhadoch, použitých v rámci ocenenia spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky v prípade, ak účtovná hodnota takejto jednotky obsahuje goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.

133. *Ak v súlade s odsekom 84 nebola k dátumu vykazovania k jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupine jednotiek) priradená žiadna časť goodwillu, získaného počas daného obdobia v rámci podnikovej kombinácie, suma nealokovaného goodwillu sa musí zverejniť spolu s dôvodmi, kvôli ktorým táto suma nebola alokovaná.*

IAS 36

Odhady použité na ocenenie spätne získateľnej sumy jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a obsahujúcich goodwill alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti

134. ***Jednotka zverejní informácie vyžadované bodmi (a) – (f) pre každú jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky (skupinu jednotiek), pri ktorých je účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, priradená k takejto jednotke (skupine jednotiek) podstatná pri porovnaní celkovej podnikovej účtovnej hodnoty goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti:***

(a) účtovnú sumu goodwillu alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).

(b) účtovnú sumu nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).

(c) základ, z ktorého vychádza stanovenie spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek) (t. j. použiteľná hodnota alebo reálna hodnota bez nákladov na predaj).

(d) v prípade, že spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) vychádza z použiteľnej hodnoty:

(i) charakteristiku každého kľúčového predpokladu, z ktorého vychádzajú plány manažmentu o peňažných tokoch na obdobia, obsiahnuté v rámci aktuálnych rozpočtov/predpovedí. Kľúčovými predpokladmi sú tie predpoklady, vzhľadom na ktoré je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia.

(ii) charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty priradenej každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odrážajú minulé skúsenosti, alebo či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií, a ak nie, prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií.

(iii) obdobie, na ktoré manažment plánoval peňažné toky založené na finančných rozpočtoch/predpovediach, schválených manažmentom a ak sa vo vzťahu k jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupine jednotiek) použije obdobie dlhšie, než päť rokov, vysvetlenie opodstatnenosti takéhoto dlhšieho obdobia.

(iv) mieru rastu použitú za účelom extrapolácie plánov peňažných tokov za časový úsek, presahujúci obdobie zahrnuté do aktuálnych rozpočtov/predpovedí, a opodstatnenosť použitia každej miery rastu, ktorá presahuje dlhodobú mieru rastu výroby, priemyslu, krajiny alebo krajín, v ktorých jednotka vykonáva svoju činnosť alebo vo vzťahu k trhu, ku ktorému jednotka (skupina jednotiek) prináleží.

(v) diskontné sadzby uplatnené v rámci plánovania peňažných tokov.

(e) ak spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) vychádza z reálnej hodnoty bez nákladov na predaj, jednotka zverejní metodológiu, ktorú použila pri stanovení reálnej hodnoty bez nákladov na predaj. Ak sa reálna hodnota bez nákladov na predaj nestanovuje pomocou trhovej ceny jednotky (skupiny jednotiek), jednotka musí zverejniť aj nasledujúce informácie:

(i) charakteristiku každého kľúčového predpokladu, z ktorého vychádza stanovenie reálnej hodnoty bez nákladov na predaj manažmentom. Kľúčovými predpokladmi sú tie predpoklady, vzhľadom na ktoré je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia.

(ii) charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty priradenej každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odrážajú minulé skúsenosti, alebo či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií, a ak nie, prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií.

(f) v prípade, ak by dôvodne možná zmena kľúčového predpokladu, na základe ktorej manažment vychádzal pri určení spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek) spôsobila prevýšenie účtovnej hodnoty jednotky (skupiny jednotiek) nad jej spätne získateľnou sumou:

(i) jednotka zverejní sumu, o ktorú spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) prevyšuje jej účtovnú hodnotu.

(ii) hodnotu priradenú každému kľúčovému predpokladu.

(iii) sumu, o ktorú sa hodnota priradená kľúčovému predpokladu musí zmeniť po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny, použité pri ocenení spätne získateľnej sumy a to tak, aby sa spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) rovnala jej účtovnej hodnote.

135. ***Ak sa časť alebo celá účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokuje na viacero jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky (skupiny jednotiek) a suma alokácie na každú jednotku (skupinu jednotiek) nie je významná v porovnaní s celkovou podnikovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, takáto skutočnosť sa musí zverejniť spolu s agregovanou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, priradenou uvedeným jednotkám (skupinám jednotiek). Ak okrem toho spätne získateľné sumy akejkoľvek z takýchto jednotiek (skupín jednotiek) vychádzajú z tých istých kľúčových predpokladov a nim priradená agregovaná účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou životnosti je významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu jednotky alebo nehnuteľného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, jednotka takúto skutočnosť zverejní spolu s:***

(a) agregovanou účtovnou sumou goodwillu alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).

(b) agregovanou účtovnou sumou nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).

(c) charakteristikou kľúčových predpokladov.

(d) charakteristikou prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty priradenej každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odrážajú minulé skúsenosti, alebo či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií, a ak nie, prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií.

(e) v prípade, ak by dôvodne možná zmena kľúčových predpokladov spôsobila prevýšenie účtovnej hodnoty jednotky (skupiny jednotiek) nad jej spätne získateľnú sumu:

(i) jednotka zverejní sumu, o ktorú agregovaná spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) presahuje jej agregovanú účtovnú hodnotu.

(ii) hodnotu priradenú každému kľúčovému predpokladu.

(iii) sumu, o ktorú sa hodnota priradená kľúčovému predpokladu musí zmeniť po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny, použité pri ocenení spätne získateľnej sumy a to tak, aby sa agregovaná spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) rovnala jej agregovanej účtovnej hodnote.

136. Posledný detailný výpočet vykonaný v predchádzajúcom období a týkajúci sa spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupiny jednotiek) sa v súlade s odsekom 24 alebo 99 môže previesť a použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tejto jednotky (skupiny jednotiek) v aktuálnom období za predpokladu, že stanovené podmienky boli splnené. Ak ide o takýto prípad, informácie o takejto jednotke (skupine jednotiek), ktoré tvoria súčasť zverejnenia, vyžadovaného odsekmi 134 a 135 sa týkajú výpočtu spätne získateľnej sumy prevedenej do ďalšieho obdobia.

IAS 36

137. Ilustratívny príklad 9 uvádza zverejnenia vyžadované odsekmi 134 a 135.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

138. ***Ak si jednotka v súlade s odsekom 85 IFRS 3* Podnikové kombinácie *zvolí uplatňovanie IFRS 3 od ktoréhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84 IFRS 3, od takéhoto dátumu musí taktiež uplatňovať tento štandard.***

139. ***V opačnom prípade musí jednotka uplatňovať tento štandard:***

(a) pri akvizícii goodwillu a nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004;

a

(b) na všetok majetok postupne počnúc počiatkom prvého ročného obdobia, začínajúceho 31. marcom 2004.

140. ***Jednotkám, ktorých sa týka odsek 139 sa odporúča uplatňovať tento štandard pred dátumami účinnosti, uvedenými v odseku 139. Ak však jednotka uplatňuje tento štandard pred spomenutými dátumami účinnosti, taktiež musí uplatňovať IFRS 3 a IAS 38* Nehmotný majetok *(revidovaný v roku 2004).***

ZRUŠENIE PLATNOSTI IAS 36 (VYDANÝ V ROKU 1998)

141. Tento štandard nahrádza IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998).

PRÍLOHA A

Použitie techník aktuálnej hodnoty pri oceňovaní použiteľnej hodnoty

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu. Obsahuje usmernenia o použití techník aktuálnej hodnoty pri oceňovaní použiteľnej hodnoty. Aj napriek tomu, že usmernenia používajú pojem „majetok", takýto pojem sa rovnako používa na označenie skupiny majetku tvoriaceho jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

Komponenty ocenenia aktuálnej hodnoty

A1. Súhrn nasledujúcich prvkov odráža ekonomické rozdiely medzi majetkom:

(a) odhad budúcich peňažných tokov, alebo v prípade komplexnejších skutočností, skupina budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka očakáva z majetku;

(b) očakávania o možných zmenách sumy alebo časového hľadiska uvedených budúcich peňažných tokov;

(c) časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou bezrizikovou trhovou úrokovou sadzbou;

(d) cena za neistotu obsiahnutú v majetku;

a

(e) iné (niekedy veľmi obtiažne stanoviteľné) faktory – napríklad platobná neschopnosť – ktoré by účastníci trhu zahrnuli do ocenenia budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka vo vzťahu k majetku očakáva.

A2. Táto príloha obsahuje charakteristiku dvoch prístupov k výpočtu aktuálnej hodnoty – v závislosti od okolností možno na odhad použiteľnej hodnoty majetku použiť ktorýkoľvek z nich. V rámci „tradičného" prístupu sú úpravy faktorov (b) – (e) uvedených v odseku A1 vložené v diskontnej sadzbe. V rámci prístupu založenom na „očakávaných peňažných tokoch" spôsobujú faktory (b), (d) a (e) v rámci výsledných rizikovo upravených očakávaných peňažných tokoch úpravy. Bez ohľadu na to, aký prístup uplatní jednotka z hľadiska očakávaní možných zmien v sume a časovosti budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zahrnutie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t. j. vážený priemer všetkých možných výstupov.

Všeobecné zásady

A3. Techniky použité pri odhadoch budúcich peňažných tokov a úrokových sadzieb sa budú v rámci jednotlivých situácií líšiť a to v závislosti od okolností, týkajúcich sa predmetného majetku. Uplatňovanie techník aktuálnej hodnoty používaných v rámci oceňovania majetku sa však vo všeobecnosti riadia nasledujúcimi všeobecnými zásadami:

(a) úrokové sadzby použité na diskontovanie peňažných tokov by mali odrážať predpoklady, konzistentné s predpokladmi, obsiahnutými v rámci odhadovaných peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát alebo by sa ignoroval. Napríklad diskontnú sadzbu vo výške 12 percent možno použiť na zmluvné peňažné toky plynúce z úverovej pohľadávky. Táto sadzba odráža očakávania, týkajúce sa budúcich zlyhaní úverov s konkrétnymi charakteristikami. Tá istá sadzba vo výške 12 percent by sa nemala použiť na diskontovanie očakávaných peňažných tokov, nakoľko tieto peňažné toky už odrážajú predpoklady, týkajúce sa budúcich zlyhaní.

(b) odhadované peňažné toky a diskontné sadzby mali byť nezaujaté a nemali by obsahovať faktory, ktoré sa predmetného majetku netýkajú. Napríklad zámerné pochopenie odhadovaných peňažných tokov za účelom rozšírenia zjavnej budúcej ziskovosti majetku zavádza do oceňovania predpojatosť.

(c) očakávané peňažné toky alebo diskontné sadzby by mali odrážať skôr rozsah možných výstupov, než jednu najpravdepodobnejšiu minimálnu alebo maximálnu možnú sumu.

IAS 36

Tradičný prístup a prístup na základe odhadovaného peňažného toku k aktuálnej hodnote

Tradičný prístup

A4. Účtovanie uplatnenia aktuálnej hodnoty tradične používalo jeden súbor odhadovaných peňažných tokov a jednu diskontnú sadzbu, často označovanú ako „sadzbu zodpovedajúcu riziku“. Tradičný prístup predpokladá, že konvencia jednej diskontnej sadzby môže obsiahnuť všetky očakávania budúcich peňažných tokov a príslušnú rizikovú prémiu. Preto tradičný prístup kladie veľký dôraz na výber diskontnej sadzby.

A5. V niektorých prípadoch – napríklad vtedy, keď sa porovnateľný majetok dá zistiť na trhu – je relatívne jednoduché použiť tradičný prístup. Pokiaľ ide o majetok so zmluvnými peňažnými tokmi, je tento prístup konzistentný so spôsobom, akým účastníci trhu charakterizujú majetok, napríklad ako „12-percentný dlhopis“.

A6. Tradičný prístup však nemusí vhodne zahŕňať niektoré komplexné problémy oceňovania, akými sú napríklad ocenenie nefinančného majetku, pre ktorý (alebo pre porovnateľnú položku) neexistuje žiadny trh. Správny výber „sadzby zodpovedajúcej riziku“ vyžaduje vykonanie analýzy najmenej dvoch položiek — majetku, ktorý existuje na trhu a disponuje príslušnou úrokovou sadzbou a majetku, ktorý je predmetom ocenenia. Vhodná diskontná sadzba týkajúca sa oceňovaných peňažných tokov sa musí odvodiť zo zistiteľnej úrokovej sadzby, platnej pre spomínaný druhý majetok. Za účelom odvodenia musia byť charakteristiky peňažných tokov druhého majetku podobné s charakteristikami majetku, ktorý je predmetom ocenenia. Preto osoba, ktorá vykonáva ocenenie, musí súčasne vykonať nasledujúce činnosti:

(a) identifikovať súbor peňažných tokov, ktorý sa bude diskontovať;

(b) identifikovať iný majetok na trhu, ktorý disponuje podobnými charakteristikami peňažných tokov;

(c) porovnať súbory peňažných tokov z oboch položiek tak, aby sa zabezpečilo, že sú podobné (napríklad – predstavujú oba súbory zmluvné peňažné toky, alebo je jeden z nich zmluvným a druhý odhadovaným peňažným tokom?);

(d) zhodnotiť, či sa v rámci jednej položky nachádza prvok, ktorý sa v druhej položke nenachádza (napríklad – je jedna položka menej likvidná, než druhá?);

a

(e) zhodnotiť pravdepodobnosť podobného chovania oboch súborov peňažných tokov (t. j. či sa budú meniť) v meniacich sa ekonomických podmienkach.

Prístup založený na očakávanom peňažnom toku

A7. Tento prístup je v niektorých situáciách efektívnejším nástrojom na oceňovanie, než tradičný prístup. Pri vývoji oceňovania využíva tento prístup namiesto jedného najpravdepodobnejšieho peňažného toku všetky očakávania, týkajúce sa peňažných tokov. Napríklad môže ísť o peňažný tok v hodnote 100, 200 alebo 300 CU s pravdepodobnosťou 10, 60 a 30 percent. Očakávaný peňažný tok má hodnotu 220 CU. Tento prístup sa teda líši od tradičného prístupu zameraním sa na priamu analýzu predmetných peňažných tokov a na jednoznačnejšie stanovenia predpokladov, použitých pri oceňovaní.

A8. Tento prístup taktiež umožňuje použiť techniky aktuálnej hodnoty v prípade, ak je časové hľadisko peňažných tokov neisté. Napríklad – peňažný tok s hodnotou 1 000 CU sa môže prijať za jeden, dva alebo tri roky s pravdepodobnosťou 10, 60 a 30 percent. Nižšie uvedený príklad uvádza výpočet očakávanej aktuálnej hodnoty v takejto situácii.

Súčasná hodnota 1 000 CU za 1 rok pri 5 %		952,38 CU	
Pravdepodobnosť		10,00 %	95,24 CU
Súčasná hodnota 1 000 CU za 2 roky pri 5,25 %		902,73 CU	
Pravdepodobnosť		60,00 %	541,64 CU
Súčasná hodnota 1 000 CU za 3 roky pri 5,50 %		851,61 CU	
Pravdepodobnosť		30,00 %	255,48 CU
	Očakávaná súčasná hodnota		892,36 CU

A9. Očakávaná súčasná hodnota 892,36 CU sa odlišuje od tradičného poňatia najlepšieho odhadu 902,73 CU (60-percentná pravdepodobnosť). Tradičná výpočet súčasnej hodnoty uplatnený v rámci tohto príkladu vyžaduje rozhodnutie o tom, ktoré z možných časovaní peňažných tokov sa má použiť a – súčasne – neodráža pravdepodobnosti ostatných časovaní. Je tomu tak preto, že diskontná sadzba v rámci tradičného výpočtu súčasnej hodnoty neodráža neistotu časovania.

A10. Použitie pravdepodobností je základným prvkom prístupu založenom na očakávanom peňažnom toku. Niektoré otázky – ako napríklad, či veľmi subjektívnym odhadom priradiť pravdepodobnosti, naznačujú vyššiu presnosť – ktorá skutočne existuje. Správne uplatňovanie tradičného prístupu (v súlade s ustanoveniami odseku A6) však vyžaduje rovnaké odhady a subjektívnosť bez výpočtovej transparentnosti prístupu, založeného na odhadovanom peňažnom toku.

A11. Mnohé odhady vyvinuté v súčasnosti už neformálne zahŕňajú prvky prístupu, založeného na očakávanom peňažnom toku. Okrem toho účtovníci často čelia potrebe oceniť majetok pri použití obmedzených informácií o pravdepodobnostiach možných peňažných tokov. Účtovník sa môže napríklad ocitnúť v nasledujúcich situáciách:

(a) odhadovaná suma spadá do rozsahu medzi 50 a 250 CU, avšak v rámci tohto pásma majú všetky sumy rovnakú pravdepodobnosť. Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 150 CU [(50 + 250)/2].

(b) očakávaná suma spadá do rozsahu 50 až 250 CU a najpravdepodobnejšia suma je 100 CU. Pravdepodobnosti súvisiace s každou sumou však nie sú známe. Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 133,33 CU [(50 + 100 + 250)/3].

(c) očakávaná suma je 50 CU (10-percentná pravdepodobnosť), 250 CU (30-percentná pravdepodobnosť) alebo 100 CU (60-percentná pravdepodobnosť). Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 140 CU [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

V každom prípade je výsledkom prístupu založeného na očakávanom peňažnom toku lepší odhad použiteľnej hodnoty, než je tomu v prípade samostatného posúdenia minimálnej, najpravdepodobnejšej alebo maximálnej hodnoty.

A12. Na použitie prístupu založenom na očakávanom peňažnom toku sa však vzťahuje určité nákladové obmedzenie. V niektorých prípadoch môže mať jednotka prístup k rozsiahlym údajom a môže byť schopný vyvinúť mnohé scenáre peňažných tokov. V iných prípadoch jednotka nemusí byť schopná vyvinúť viac, než jeden všeobecný výkaz o premenlivosti peňažných tokov bez vzniku výrazných nákladov. Jednotka musí vyvážiť náklady na zaobstaranie ďalších informácií s dodatočnou spoľahlivosťou, ktorú informácie vnesú do ocenenia.

A13. Niektorí sú toho názoru, že techniky založené na očakávaných peňažných tokoch sú nevhodné z hľadiska ocenenia jednej položky alebo položky s obmedzeným počtom možných výstupov. Ponúkajú príklad majetku s dvomi možnými výstupmi: 90-percentnú pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 10 CU a 10-percentnú pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 1 000 CU. Zisťujú, že očakávaný peňažný tok v rámci uvedeného príkladu je 109 CU posudzujú výsledok ako nereprezentujúci žiadnu zo súm, k platbe ktorých rozhodne dôjde.

A14. Podobné tvrdenia len potvrdzujú súvisiaci nesúlad s cieľom ocenenia. Ak je cieľom akumulácia nákladov, ktoré majú vzniknúť, očakávané peňažné toky nemusia vyústiť do reprezentačne dôveryhodného odhadu očakávaných nákladov. Tento štandard sa však týka ocenenia spätne získateľnou sumou majetku. Spätne získateľná suma majetku, uvedená v tomto príklade pravdepodobne nebude 10 CU, aj keď ide o najpravdepodobnejší peňažný tok. Je tomu tak preto, lebo ocenenie 10 CU nezahŕňa neistotu peňažného toku pri ocenení majetku. Namiesto toho sa neistý peňažný tok prezentuje tak, ako keby išlo o istý peňažný tok. Nenájde sa ani jedna rozumne zmýšľajúca spoločnosť, ktorá by predala majetok s takýmito vlastnosťami za 10 CU.

Diskontná sadzba

A15. Bez ohľadu na prístup, ktorý jednotka uplatní pri ocenení použiteľnej hodnoty majetku, by úrokové sadzby použité na diskontovanie peňažných tokov nemali odrážať riziká, o ktoré sa upravili odhadované peňažné toky. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát.

A16. Ak špecifická sadzba pre daný majetok nie je priamo k dispozícii z trhu, jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Účelom je v maximálne možnej miere odhadnúť trhové ohodnotenie:

(a) časovej hodnoty peňazí za obdobie do konca doby použiteľnosti majetku;

a

(b) faktorov (b), (d) a (e) uvedených v odseku A1 a to do rozsahu, v akom takéto faktory nespôsobia úpravy v odhadovaných peňažných tokoch.

A17. Za východzí bod pri tvorbe takéhoto odhadu môže jednotka vziať na zreteľ nasledujúce sadzby:

(a) vážený priemer kapitálových nákladov jednotky, ktoré sa stanovia použitím takých techník, akou je Model oceňovania kapitálového majetku;

(b) zvýšenú úrokovú sadzbu z pôžičiek jednotky;

a

(c) ostatné trhové úrokové sadzby.

A18. Tieto sadzby sa však musia upraviť tak, aby:

(a) odrážali spôsob, ktorým by trh ohodnotil špecifické riziká spojené s plánovanými peňažnými tokmi majetku;

a

(b) vylúčili riziká, ktoré nie sú relevantné pre odhadované peňažné toky majetku alebo o ktoré bol odhadovaný peňažný tok upravený.

Na zreteľ treba brať riziká, akými sú napríklad riziko krajiny, menové riziko a cenové riziko.

A19. Diskontná sadzba je nezávislá od štruktúry kapitálu jednotky a od spôsobu, ktorým jednotka financuje nákup majetku, pretože budúce peňažné toky, ktorých vznik sa očakáva od majetku, nezávisia od spôsobu, ktorým jednotka financuje nákup majetku.

A20. Odsek 55 vyžaduje, aby bola používaná diskontná sadzba sadzbou pred zdanením. Preto ak je báza použitá na odhadnutie diskontnej sadzby bázou po zdanení, potom je táto báza upravená tak, aby odrážala sadzbu pred zdanením.

A21. Jednotka bežne používa jedinú diskontnú sadzbu pre odhad použiteľnej hodnoty majetku. Jednotka však používa osobitné diskontné sadzby pre rôzne budúce obdobia, kedy je použiteľná hodnota citlivá na rozdiely v rizikách pre rôzne obdobia alebo na podmienky štruktúry úrokových sadzieb.

IAS 36

PRÍLOHA B

Úpravy IAS 16

Úpravy v tejto prílohe sa budú uplatňovať v prípade, ak jednotka používa IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia *(revidovaný v roku 2003). Úpravy sa zrušia ihneď, ako do platnosti vstúpi IAS 36* Zníženie hodnoty majetku *(revidovaný v roku 2004). Táto príloha nahrádza následné úpravy realizované v súvislosti s IAS 16 (revidovaný v roku 2003) vo vzťahu k IAS 36* Zníženie hodnoty majetku *(vydaný v roku 1998). IAS 36 (revidovaný v roku 2004) zahŕňa požiadavky odsekov tejto prílohy. Preto zmeny plynúce z IAS 16 (revidovaný v roku 2003) nie sú nevyhnutné v prípade, ak jednotka spadá do pôsobnosti IAS 36 (revidovaný v roku 2004). Na základe vyššie uvedeného sa táto príloha týka len tých jednotiek, ktoré si zvolili používanie IAS 16 (revidovaného v roku 2003) pred dátumom jeho účinnosti.*

B1. IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* sa zmenil nasledovne.

V prílohe sa odsek A4 zmenil nasledovne:

A4. IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998) sa zmenil nasledovne.

V rámci štandardu sa odseky 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 a 104 zmenili nasledovne:

4. Tento štandard platí pre majetok, ktorého účtovné hodnoty sú v sume po precenení (reálna hodnota) podľa iných štandardov, ako napríklad model precenenia v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Zisťovanie, či by sa hodnota preceneného majetku mohla znížiť však závisí od základne, ktorá sa používa na stanovenie reálnej hodnoty:

…

9. ***Pri zhodnotení, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť, by mal jednotka brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:***

…

Interné zdroje informácií

…

(f) počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s negatívnym účinkom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v rozsahu alebo v spôsobe ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú majetok, ktorý sa nebude používať, plány na ukončenie alebo reštrukturalizáciu činnosti, s ktorou majetok súvisí alebo plány na vyradenie majetku v skoršom termíne, ako sa predtým očakávalo;

a

…

34. Plány peňažných výdajov zahŕňajú výdaje súvisiace s každodenným používaním majetku, ako aj budúce režijné náklady, ktoré možno priradiť priamo alebo na základe opodstatnenej a konzistentnej základne k používaniu majetku.

37. ***Budúce peňažné toky by sa mali odhadovať vzhľadom na majetok v jeho súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov by nemali zahrnúť odhadované budúce príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vzniknú z:***

…

(b) zlepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku.

38. Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pre majetok v jeho súčasnom stave, použiteľná hodnota neodráža:

…

(b) budúce výdaje peňažných prostriedkov, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku alebo súvisiace peňažné príjmy, ktorých vznik sa očakáva v súvislosti z takýmito uvedenými výdajmi.

41. Pokiaľ v jednotke dôjde k peňažným výdajom, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku, odhady budúcich peňažných výdajov nezahŕňajú odhadované budúce peňažné príjmy, vznik ktorých sa očakáva v dôsledku nárastu ekonomických úžitkov súvisiacich s peňažným odlivom (pozri prílohu A, príklad 6).

42. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce peňažné výdaje, potrebné na zachovanie úrovne ekonomických úžitkov, vznik ktorých sa očakáva vo vzťahu k majetku v jeho súčasnom stave. Ak jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky pozostáva z majetku s rozličnou odhadovanou dobou použiteľnosti, pričom všetok majetok je z hľadiska pokračujúcej činnosti jednotky zásadný, náhrada majetku s kratšou dobou použiteľnosti sa pri odhadoch budúcich peňažných tokoch súvisiacich s jednotkou považuje za súčasť každodennej služby takejto jednotky. Takisto aj v prípade, ak jednotlivý majetok pozostáva z komponentov s odlišnými dobami použiteľnosti, náhrada komponentov s kratšími dobami použiteľnosti sa pri odhade budúcich peňažných tokov generovaných majetkom považuje za súčasť každodennej služby takéhoto majetku.

59. ***Strata zo zníženia hodnoty by sa mala vykázať ako náklad vo výkaze ziskov a strát okamžite s výnimkou prípadu, kedy sa majetok vedie v precenenej hodnote podľa iného štandardu (napríklad podľa modelu precenenia v IAS 16* Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*). Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty precenného majetku by sa mala posudzovať ako zníženie z precenenia podľa tohto iného štandardu.***

96. ***Pri hodnotení, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná pre majetok v predchádzajúcich rokoch už viac nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, by jednotka mal brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:***

…

Interné zdroje informácií

(d) počas obdobia došlo k podstatným zmenám s priaznivým vplyvom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa takéto zmeny udejú v blízkej budúcnosti v rozsahu alebo spôsobom, ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Takéto zmeny zahŕňajú náklady, k vzniku ktorých došlo počas daného obdobia za účelom vylepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku alebo v súvislosti s reštrukturalizáciou činnosti, s ktorou majetok súvisí;

a

…

104. ***Zrušenie straty zo zníženia hodnoty by sa mala vykázať ako výnos vo výkaze ziskov a strát okamžite s výnimkou prípadu, kedy sa majetok vedie v precenenej hodnote podľa iného štandardu (napríklad podľa modelu precenenia v IAS 16* Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*). Akékoľvek zrušenie straty zo zníženia hodnoty precenného majetku by sa malo posudzovať ako zvýšenie z precenenia podľa tohto iného štandardu.***

IAS 38

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 38

Nehmotný majetok

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-7
Definície	8-17
Nehmotný majetok	9-17
Identifikovateľnosť	11-12
Ovládanie majetku	13-16
Budúce ekonomické úžitky	17
Vykazovanie a oceňovanie	18-67
Samostatné nadobudnutie	25-32
Akvizícia ako súčasť podnikovej kombinácie	33-43
Oceňovanie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie	35-41
Následné výdaje na nadobudnutý výskumný a vývojový projekt vo fáze realizácie	42-43
Nadobudnutie prostredníctvom štátnej dotácie	44
Výmeny majetku	45-47
Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou	48-50
Nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou	51-67
Fáza výskumu	54-56
Fáza vývoja	57-64
Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou	65-67
Vykazovanie nákladov	68-71
Minulé náklady nevykazované ako majetok	71
Ocenenie po vykázaní	72-87
Nákladový model	74
Model precenenia	75-87
Doba použiteľnosti	88-96
Nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti	97-106
Doba a metóda amortizácie	97-99
Zostatková hodnota	100-103
Preskúmanie obdobia amortizácie a metódy amortizácie	104-106

	Odsek
Nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti	107-110
Revízia hodnotenia doby použiteľnosti	109-110
Náhrada účtovnej hodnoty – straty zo zníženia hodnoty	111
Vyradenie a likvidácia	112-117
Zverejňovanie	118-128
Všeobecné informácie	118-123
Nehmotný majetok ocenený po vykázaní pomocou modelu precenenia	124-125
Výdavky na výskum a vývoj	126-127
Ostatné informácie	128
Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti	129-132
Výmeny podobného majetku	131
Včasné uplatňovanie	132
Zrušenie platnosti IAS 38 (vydaný v roku 1998)	133

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 38 (1998) *Nehmotný majetok* a mal by sa uplatňovať:

(a) pri akvizícii nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004.

(b) na všetok iný nehmotný majetok počas ročných období počínajúcich 31. marcom 2004.

Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania nehmotného majetku, ktorým sa špecificky nezaoberá iný štandard. Tento štandard vyžaduje od jednotky vykazovanie nehmotného majetku výluène vtedy, ak sú splnené stanovené kritériá. Štandard tiež špecifikuje, ako oceòovať úètovnú hodnotu nehmotného majetku a vyžaduje stanovené zverejnenia o nehmotnom majetku.

ROZSAH

2. ***Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní nehmotného majetku s výnimkou:***

(a) nehmotného majetku spadajúceho do pôsobnosti iného štandardu;

IAS 38

***(b) finančného majetku definovaného v IAS 39* Finančné nástroje:Vykazovanie a oceňovanie;**

a

(c) práv na nerastné suroviny a výdavkov na ich využitie alebo výdavkov na prieskum a ťažbu nerastných surovín, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov.

3. Ak sa iný štandard zaoberá s konkrétnym druhom nehmotného majetku, jednotka uplatňuje daný štandard namiesto tohto štandardu. Tento štandard napríklad neplatí pre:

(a) nehmotný majetok držaný v jednotke kvôli predaju v rámci bežného chodu podnikania (pozri IAS 2 *Zásoby* a IAS 11 *Zákazková výroba*).

(b) odložené daňové pohľadávky(pozri IAS 12 *Dane z príjmov*).

(c) lízingy, ktoré spadajú do rozsahu IAS 17 *Lízingy*.

(d) majetok vznikajúci zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*).

(e) finančný majetok definovaný v IAS 39. Vykazovanie a oceňovanie niektorého finančného majetku je obsahom IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* a IAS 31 *Podiely v spoločnom podnikaní*.

(f) goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie)*.

(g) odložené akvizičné náklady a nehmotný majetok, ku vzniku ktorých dôjde v dôsledku zmluvných práv poisťovateľa v rámci poistných zmlúv a v rozsahu IFRS 4 *Poistné zmluvy*. IFRS 4 ustanovuje požiadavky na špecifické zverejnenia takýchto odložených akvizičných nákladov, avšak nie pre takýto nehmotný majetok. Preto sa požiadavky na zverejnenie uvedené v tomto štandarde vzťahujú na takýto nehmotný majetok.

(h) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na likvidáciu klasifikovanej ako držanej na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

4. Niektorý nehmotný majetok môže byť obsiahnutý alebo mať hmotnú podobu, napríklad ide o kompaktný disk (v prípade poèítaèového softvéru), zákonnú dokumentáciu (v prípade licencie alebo patentu) alebo film. Pri urèovaní, èi majetok obsahuje nehmotné a hmotné prvky, by sa malo postupovať podľa IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, alebo ako nehmotný majetok podľa tohto štandardu, vyžaduje sa posúdiť, ktorý prvok majetku je významnejší. Napríklad poèítaèový softvér pre poèítaèom riadené výrobné zariadenie, ktoré nemôže fungovať bez tohto konkrétneho softvéru, tvorí neoddeliteľnú súèasť súvisiaceho hardvéru a považuje sa za patriaci do triedy nehnuteľností, strojov a zariadení. To isté platí pre operaèný systém poèítaèa. Ak softvér nie je integrálnou úèasťou súvisiaceho hardvéru, poèítaèový softvér sa považuje za nehmotný majetok.

5. Okrem iného tento štandard platí pre výdavky na reklamu, školenie, zriadenie, výskum a vývoj. Èinnosti výskumu a vývoja sú zamerané na vývoj znalostí. Hoci tieto èinnosti môžu mať za následok majetok v hmotnej podobe (napríklad prototyp), hmotný prvok majetku je voèi jeho nehmotnému prvku považovaný za druhotný, napr. v òom vložená znalosť.

6. Predmetom finanèného lízingu môže byť buï hmotný alebo nehmotný majetok. Po prvotnom vykázaní nájomca zaobchádza s nehmotným majetkom držaným podľa finanèného lízingu v súlade s týmto štandardom. Práva podľa licenèných zmlúv na položky, akými sú napríklad filmy, videozáznamy, hry, scenáre, patenty a autorské práva sú vylúèené z rozsahu IAS 17 a spadajú do rozsahu tohto štandardu.

7. Výnimky z rozsahu štandardu sa môžu vyskytnúť v prípade, ak sú určité činnosti alebo transakcie natoľko špecializované, že na ich základe vznikajú účtovné problémy, ktorými je potrebné sa zaoberať iným spôsobom. Takéto problémy vznikajú pri výdavkoch na využitie alebo prieskum a ťažbu ropy, zemného plynu a nerastných surovín v ťažobných priemysloch a v prípade poistných zmlúv. Preto sa tento štandard neuplatňuje na výdavky na takéto činnosti a zmluvy. Tento štandard však platí pre ostatný používaný nehmotný majetok (napríklad počítačový softvér), a ostatné výdavky (ako sú zriaďovacie náklady) v ťažobných priemysloch a poisťovacích spoločnostiach.

DEFINÍCIE

8. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto zadefinovanom význame:***

Aktívny trh je trh, v rámci ktorého sú splnené všetky z nasledujúcich podmienok:

(a) položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;

(b) ochotných kupujúcich a predávajúcich je možné nájsť v akomkoľvek čase;

a

(c) ceny sú prístupné verejnosti.

Zmluvný dátum podnikovej kombinácie je dátumom, ku ktorému dôjde k zásadnej dohode medzi kombinujúcimi stranami a – v prípade verejne obchodovaných spoločností – sa takáto dohoda oznámi verejnosti. V prípade získania konkurencie je dátum najskoršieho dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami dátumom, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného akceptoval ponuku nadobúdajúceho na prevzatie kontroly nad nadobúdaným.

Amortizácia je systematická alokácia odpisovateľnej sumy nehmotného majetku počas jeho doby použiteľnosti.

Majetok je zdrojom:

(a) riadeným jednotkou, ktorý je výsledkom minulých udalostí;

a

(b) od ktorého sa očakáva plynutie budúcich ekonomických úžitkov do jednotky.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa majetok vykazuje v súvahe po odpočítaní akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.

***Obstarávacia cena je suma zaplatenej peňažnej hotovosti alebo peňažných ekvivalentov alebo reálna hodnota inej úhrady, vynaloženej na nadobudnutie majetku v čase akvizície alebo zhotovenia, alebo – v prípade použiteľnosti – suma priradené takémuto majetku pri prvotnom vykázaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2* Platby na základe podielov.**

Odpisovateľná suma je cena majetku alebo iná suma, ktorá nahrádza cenu majetku po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty.

Vývoj je uplatnenie výsledkov výskumu alebo iných znalostí do plánu alebo návrhu výroby nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred zahájením komerčnej výroby alebo používania.

IAS 38

Špecifická hodnota pre jednotku je súčasná hodnota peňažných tokov, ktorých vznik jednotka očakáva v súvislosti s pokračujúcim používaním majetku a s jeho vyradením na konci doby jeho použiteľnosti, alebo v súvislosti s úhradou záväzku.

Reálna hodnota majetku je suma, za ktorú sa môže majetok vymeniť v nezávislej transakcii medzi informovanými a dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, ktorou účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

Nehmotný majetok je identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.

Peňažný majetok sú peniaze v držbe a majetok, ktorý sa prijme vo fixných alebo stanoviteľných sumách peňazí.

Výskum je pôvodné a plánované zisťovanie vykonávané s cieľom získania nových vedeckých alebo technických znalostí a pochopenia.

Zostatková hodnota nehmotného majetku je odhadovaná suma, ktorú by jednotka v súčasnosti získala z vyradenia majetku po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie v prípade, ak by sa majetok nachádzal vo „veku" a stave, očakávanom na konci doby jeho použiteľnosti.

Doba použiteľnosti je:

(a) obdobie, počas ktorého sa očakáva používanie majetku jednotkou;

alebo

(b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré jednotka očakáva, že sa získajú z majetku.

Nehmotný majetok

9. Jednotky často rozširia zdroje, alebo im vznikajú záväzky za obstaranie, rozvoj, údržbu a vylepšenie nehmotných zdrojov, akými sú vedecké alebo technické znalosti, návrh a realizácia nových procesov alebo systémov, licencie, intelektuálne vlastníctvo, znalosti trhu a ochranné známky (vrátane obchodných názvov a vydavateľských titulov). Spoločnými príkladmi takto široko chápaných položiek sú počítačový softvér, patenty, autorské práva, hrané filmy, zoznamy zákazníkov, práva na vykonanie hypotekárnych služieb, rybárske povolenia, dovozné kvóty, práva na predaj, vzťahy so zákazníkom alebo dodávateľmi, vernosť zákazníka, podiel na trhu a marketingové práva.

10. Nie všetky položky opísané v odseku 9 spåòajú definíciu nehmotného majetku, t. j. identifikovateľnosť, ovládanie zdroja a existenciu budúcich ekonomických úžitkov. Ak položka, zahrnutá do tohto štandardu, nespåòa definíciu nehmotného majetku, výdavok na jej obstaranie alebo vytvorenie vlastnou èinnosťou sa vykazuje ako náklad v období, v ktorom sa vynaložil. Ak však dôjde k nadobudnutiu položky v rámci podnikovej kombinácie, tvorí èasť vykázaného goodwillu k dátumu nadobudnutia (pozri odsek 68).

Identifikovateľnosť

11. Definícia nehmotného majetku vyžaduje identifikáciu nehmotného majetku tak, aby sa dal jednoznaène odlíšiť od goodwillu. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s oèakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykázať. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergie medzi identifikovateľným nadobudnutým majetkom, alebo z majetku, ktorý jednotlivo nespåòa podmienky pre vykazovanie v úètovnej závierke, ale za ktorý je nadobúdateľ pripravený uskutoèniť platbu pri podnikovej kombinácii.

12. ***Majetok spåòa kritériá identifikovateľnosti v rámci definície nehmotného majetku, ak:***

(a) je oddeliteľný, t. j. je možné ho separovať alebo oddeliť od jednotky a predať, previesť, licenčne poskytnúť, prenajať alebo vymeniť a to buď samostatne alebo spolu so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom;

alebo

(b) vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných práv bez ohľadu na to, či sú takéto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od jednotky alebo od iných práv alebo záväzkov.

Ovládanie majetku

13. Jednotka ovláda majetok, ak má právomoc na získanie budúcich ekonomických úžitkov, plynúcich zo súvisiaceho zdroja a tiež môže obmedziť prístup ostatných k týmto úžitkom. Kapacita jednotky ovládať budúce ekonomické úžitky z nehmotného majetku by spravidla pramenila zo zákonných práv, ktoré možno vymáhať súdnou cestou. Je zložitejšie preukázať ovládanie pri absencii zákonných práv. Zákonná vymáhateľnosť práva však nie je nevyhnutnou podmienkou ovládania, keïže jednotka môže byť schopná ovládať budúce ekonomické úžitky nejakým iným spôsobom.

14. Z trhu a technických znalostí môžu prameniť budúce ekonomické úžitky. Jednotka ovláda takéto úžitky v prípade, ak sú napríklad znalosti chránené zákonnými právami, akými sú autorské práva, obchodné embargo (kde je dovolené), alebo prostredníctvom zákonnej povinnosti zamestnancov na zachovanie služobného tajomstva.

15. Jednotka môže disponovať tímom kvalifikovaných pracovníkov a môže byť schopný identifikovať nárast ich schopností, vedúci k budúcim ekonomickým úžitkom zo zaškolenia. Jednotka môže taktiež oèakávať, že pracovníci budú pokraèovať vo využívaní svojich schopností v prospech jednotky. Jednotka však väèšinou dostatoène neovláda oèakávané budúce ekonomické úžitky, vznikajúce z tímu kvalifikovaných pracovníkov a zo zaškolenia tak, aby uvažovala o tom, že tieto položky spåòajú definíciu nehmotného majetku. Kvôli podobnej príèine, konkrétny manažérsky alebo technický talent nebude pravdepodobne spåòať definíciu nehmotného majetku s výnimkou prípadu, kedy je jeho využitie a získavanie budúcich ekonomických úžitkov chránené zákonnými právami, a pokiaľ spåòa ostatné èasti definície.

16. Jednotka môže disponovať portfóliom zákazníkov alebo podielom na trhu a očakávať, že vzhľadom na jeho snahu vybudovať vzťahy so zákazníkmi a dosiahnuť ich vernosť budú zákazníci pokračovať v obchodovaní s jednotkou. Ak však chýbajú zákonné ochranné práva alebo iné spôsoby ovládania vzťahov so zákazníkmi alebo vernosti zákazníkov jednotky, jednotka obyčajne nedostatočne ovláda ekonomické úžitky zo vzťahov so zákazníkmi a vernosti tak, aby považovala tieto položky (portfólio zákazníkov, podiely na trhu, vzťahy so zákazníkmi, vernosť zákazníkov) za položky spĺňajúce definíciu nehmotného majetku. V prípade absencie zákonných práv týkajúcich sa ochrany vzťahov so zákazníkmi poskytujú výmenné transakcie súvisiace s tými istými alebo podobnými nezmluvnými vzťahmi so zákazníkmi (iné, než časť podnikovej kombinácie) dôkaz, že jednotka je schopná ovládať očakávané budúce ekonomické úžitky plynúce zo vzťahov so zákazníkmi. Nakoľko takéto výmenné transakcie predstavujú taktiež dôkaz, že vzťahy so zákazníkmi sú taktiež oddeliteľné, takéto vzťahy so zákazníkmi spĺňajú definíciu nehmotného majetku.

Budúce ekonomické úžitky

17. Budúce ekonomické úžitky plynúce z nehmotného majetku môžu obsahovať výnosy z predaja výrobkov alebo služieb, úspory nákladov, alebo iné úžitky, vyplývajúce z používania majetku jednotkou. Napríklad používanie intelektuálneho vlastníctva vo výrobnom procese môže skôr znížiť budúce výrobné náklady ako zvýšiť budúce výnosy.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

18. Vykazovanie položky ako nehmotný majetok vyžaduje od jednotky preukázať, že položka spĺňa:

(a) definíciu nehmotného majetku (pozri odseky 8 – 17);

a

(b) kritériá pre vykazovanie (pozri odseky 21 – 23).

Táto požiadavka sa týka nákladov, ku prvotnému vzniku ktorých došlo v súvislosti s nadobudnutím alebo internou tvorbou nehmotného majetku a tých nákladov, ktoré vznikli následne za účelom ich pripočítania k nehmotnému majetku, výmene jeho časti alebo jeho služby.

19. Odseky 25 – 32 sa zaoberajú uplatňovaním kritérií pre vykazovanie separátne nadobudnutého nehmotného majetku a odseky 33 – 43 sa zaoberajú ich uplatnením na nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie. Odsek 44 sa zaoberá prvotným ocenením nehmotného majetku nadobudnutého prostredníctvom štátnej dotácie, odseky 45 – 47 sa zaoberajú výmenou nehmotného majetku a odseky 48 – 50 sa zaoberajú interne vytvoreným goodwillom. Odseky 51 – 67 sa zaoberajú prvotným vykázaním a ocenením interne vytvoreného nehmotného majetku.

20. Charakter nehmotného majetku je v mnohých prípadoch taký, že vo vzťahu k nemu neexistujú prírastky a ani výmeny jeho èasti. Väèšina následných výdajov teda pravdepodobne zachová oèakávané budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v existujúcom nehmotnom majetku namiesto toho, aby splnila definiènè kritériá nehmotného majetku a kritériá pre vykazovanie uvedené v tomto štandarde. Okrem toho je èasto zložité priradiť takéto výdavky skôr priamo konkrétnemu nehmotnému majetku, než jednotky ako celku. Preto sa len veľmi zriedka následné výdaje — výdaje, ku ktorým došlo po prvotnom vykázaní nadobudnutého nehmotného majetku alebo po ukonèení interne vytvoreného nehmotného majetku — vykazujú v úètovnej hodnote majetku. V súlade s odsekom 63 sa následný výdavok na znaèky, tituly novín, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou (èi už nadobudnuté externe alebo vytvorené vlastnou èinnosťou) vždy vykazuje v zisku alebo strate po jeho vzniku. Je tomu ak preto, lebo takýto výdaj sa nedá odlíšiť od výdajov na rozvoj podnikania ako celku.

21. ***Nehmotný majetok by sa mal vykazovať výlučne vtedy, ak:***

(a) je pravdepodobné, že očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré patria k danému majetku, budú plynúť do jednotky;

a

(b) je možné spoľahlivo oceniť obstarávaciu cenu daného majetku.

22. ***Jednotka by mala zhodnotiť pravdepodobnosť očakávaných budúcich ekonomických úžitkov používaním primeraných a pomocných predpokladov predstavujúcich najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas doby použiteľnosti daného majetku.***

23. Jednotka používa úsudok pri hodnotení stupòa istoty, týkajúceho sa toku budúcich ekonomických úžitkov, ktoré prináležia používaniu daného majetku na základe dôkazu, ktorý je k dispozícii v èase prvotného vykazovania, s väèším dôrazom na externý dôkaz.

24. ***Nehmotný majetok by sa mal oceniť v nákladoch.***

25. Za normálnych okolností cena, ktorú jednotka zaplatí za úèelom samostatného nadobudnutia nehmotného majetku odráža oèakávania pravdepodobnosti, týkajúce sa prílevu oèakávaných budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku do jednotky. Inými slovami – efekt pravdepodobnosti sa odráža v nákladoch na majetok. Preto sa vzhľadom na samostatne nadobudnutý nehmotný majetok považuje kritérium vykázania pravdepodobnosti uvedené v odseku 21(a) vždy za splnené.

26. Okrem toho sa náklady na samostatné nadobudnutie nehmotného majetku dajú obvykle spoľahlivo oceniť. O tento prípad ide najmä vtedy, keï má kúpna protihodnota formu peòažných prostriedkov alebo iného peòažného majetku.

27. Náklady na samostatne nadobudnutý nehmotný majetok zahŕňajú:

(a) jeho nákupnú cenu vrátanie dovozných ciel a nenávratných nákupných daní po odpočítaní obchodných zliav a rabatov;

a

(b) akékoľvek priamo priraditeľné náklady na prípravu majetku na zamýšľané použitie.

28. Príklady priamo priraditeľných nákladov sú:

(a) náklady na zamestnanecké požitky (definované v rámci IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) apriamo vyplývajúce z prípravy majetku do jeho prevádzkového stavu;

(b) odborné poplatky priamo vyplývajúce z prípravy majetku do jeho prevádzkového stavu;

a

(c) náklady na testovanie zamerané na správne fungovanie majetku.

29. Príkladmi výdajov, ktoré netvoria súčasť nákladov na nehmotný majetok, sú:

(a) náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby (vrátane nákladov na reklamu a propagačné činnosti);

(b) náklady na realizáciu podnikania v novom prostredí alebo s novou triedou zákazníkov (vrátane nákladov na školenia zamestnancov);

a

(c) administratívne a iné všeobecné režijné náklady.

30. Vykazovanie nákladov v úètovnej hodnote nehmotného majetku sa ukonèí, ak sa majetok bude nachádzať v prevádzkovom stave zhodnom s úmyslom manažmentu. Preto sa náklady súvisiace s používaním alebo presunom nehmotného majetku nezahàòajú do úètovnej hodnoty takéhoto majetku. Napríklad nasledujúce náklady sa nezahàòajú do úètovnej hodnoty nehmotného majetku:

(a) náklady, ku vzniku ktorých došlo v čase, kedy majetok schopný činnosti v súlade so zámermi manažmentu treba sprevádzkovať;

a

(b) prvotné prevádzkové straty – napríklad strata, ku ktorej došlo v priebehu narastania dopytu po výstupoch majetku.

IAS 38

31. K vzniku niektorých èinností dochádza v súvislosti s vývojom nehmotného majetku, avšak takéto èinnosti nie sú potrebné z hľadiska prevodu majetku do prevádzkového stavu v súlade so zámermi manažmentu. K vzniku takýchto vedľajších prevádzok môže dôjsť pred alebo v priebehu vývojových èinností. Pretože vedľajšie prevádzky nie sú potrebné z hľadiska prevodu majetku do prevádzkového stavu v súlade so zámermi manažmentu, výnos a súvisiace výdaje na takéto prevádzky sa okamžite vykazujú v zisku alebo strate a zahrnú sa do príslušných klasifikácií výnosov a nákladov.

32. Ak sa realizácia platby za nehmotný majetok odloží až za bežné úverové podmienky, náklady na nehmotný majetok sú ekvivalentom ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi touto sumou a celkovou sumou platieb sa vykazuje ako úrokový náklad poèas úverového obdobia a kapitalizuje sa v súlade s ustanoveniami o kapitalizácii uvedenými v IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžièky*.

Akvizícia ako súčasť podnikovej kombinácie

33. Ak v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* dôjde k nadobudnutiu nehmotného majetku v rámci podnikovej kombinácie, náklady na takýto nehmotný majetok predstavujú jeho reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia. Reálna hodnota nehmotného majetku odráža trhové oèakávania pravdepodobnosti, že budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v majetku budú plynúť do jednotky. Inými slovami – v oceòovaní reálnej hodnoty nehmotného majetku sa odráža efekt pravdepodobnosti. Preto sa vzhľadom na nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie považuje kritérium vykázania pravdepodobnosti uvedené v odseku 21(a) vždy za splnené.

34. V súlade s týmto štandardom a IFRS 3 nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia separátne od goodwillu vykazuje nehmotný majetok nadobúdaného v prípade, ak sa reálna hodnota majetku dá spoľahlivo oceniť a to bez ohľadu na fakt, èi nadobúdaný pred dátumom takejto podnikovej kombinácie predmetný nehmotný majetok vykazoval. Vyššie uvedené znamená, že nadobúdateľ vykazuje ako majetok oddelene od goodwillu výskumný a vývojový projekt nadobúdaného vo fáze realizácie v prípade, ak takýto projekt spåòa definíciu nehmotného majetku a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Výskumný a vývojový proces nadobúdaného vo fáze realizácie spåòa kritériá nehmotného majetku v prípade, ak:

(a) spĺňa definíciu majetku;

a

(b) dá sa identifikovať, t. j. dá sa oddeliť alebo vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv.

Oceňovanie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie

35. Reálnu hodnotu nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie možno spravidla oceniť s dostatoènou spoľahlivosťou tak, aby ho bolo možné oddeliť od goodwillu. Ak vo vzťahu k odhadom použitým pri ocenení reálnej hodnoty nehmotného majetku existuje mnoho možných výstupov s odlišnými pravdepodobnosťami, táto neistota vchádza do ocenenia reálnej hodnoty nehmotného majetku a nemá predstavovať nemožnosť spoľahlivého ocenenia reálnej hodnoty. Ak má nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie urèitú dobu použiteľnosti, existuje vyvrátiteľný predpoklad o tom, že sa jeho reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť.

36. Nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie môže byť oddeliteľný, avšak len spolu so súvisiacim hmotným alebo nehmotným majetkom. Napríklad vydávaný názov èasopisu sa nemusí predať oddelene od súvisiacej databázy predplatiteľov alebo ochranná známka prírodnej pramenitej vody sa môže týkať konkrétneho prameòa a nesmie sa predávať oddelene od prameòa. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykazuje skupinu majetku ako samostatný majetok oddelene od goodwillu v prípade, ak jednotlivé reálne hodnoty majetku v skupine nemožno spoľahlivo oceniť.

37. Podobne sa aj pojmy „znaèka“ a „názov znaèky“ èasto používajú ako synonymá ochranných známok a iných známok. Ide však o všeobecné marketingové pojmy, ktoré sa bežne používajú za úèelom odkazu na skupinu dodatoèného majetku, akou je napríklad ochranná známka (alebo servisná známka) a s òou súvisiaci obchodný názov, vzorce, recepty (návody) a technologická expertíza. Nadobúdateľ bude ako jednotlivý majetok vykazovať skupinu dodatoèného nehmotného majetku obsahujúcu znaèku v prípade, ak jednotlivé reálne hodnoty doplòujúceho majetku nemožno spoľahlivo oceniť. Ak sa jednotlivé reálne hodnoty dodatoèného majetku dajú spoľahlivo oceniť, nadobúdateľ ich môže vykázať ako jednotlivé položky za predpokladu, že jednotlivý majetok má podobné doby použiteľnosti.

38. Jedinými prípadmi, v rámci sa nemusí dať spoľahlivo oceniť reálna hodnota nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie sú prípady, keï nehmotný majetok vzniká v dôsledku zákonných alebo iných zmluvných práv a:

(a) nedá sa oddeliť;

alebo

(b) oddeliť sa dá, avšak k dispozícii nie je žiadna história alebo dôkaz o výmenných transakciách s rovnakým alebo podobným majetkom a odhad reálnej hodnoty by závisel od nemerateľných premenlivých veličín.

39. Kótované trhové ceny na aktívnom trhu poskytujú najspoľahlivejší odhad reálnej hodnoty nehmotného majetku (pozri tiež odsek 78). Vhodnou trhovou cenou je zvyèajne aktuálna ponúkaná cena. Ak aktuálne ponúkané ceny nie sú k dispozícii, cena z poslednej podobnej transakcie môže poskytovať základ pre odhadnutie reálnej hodnoty, predpokladajúc, že neexistovala podstatná zmena v ekonomických podmienkach medzi dátum transakcie a dátumom, ku ktorému bola odhadnutá reálna hodnota majetku.

40. Ak neexistuje aktívny trh pre nehmotný majetok, jeho reálna hodnota odzrkadľuje sumu, ktorú by jednotka zaplatila k dátumu nadobudnutia za majetok v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi súèastnenými stranami, vychádzajúc z najlepších dostupných informácií. Pri stanovení tejto sumy jednotka berie do úvahy výsledok nedávnych transakcií s podobným majetkom.

41. Jednotky, ktoré sa pravidelne súèastòujú nákupov a predajov špecifického nehmotného majetku, vyvinuli techniky pre odhadovanie ich reálnych hodnôt nepriamym spôsobom. Tieto techniky sa môžu používať pri prvotnom oceòovaní nehmotného majetku získaného v podnikovej kombinácii, ak je ich cieľom odhad reálnej hodnoty a ak odrážajú súèasné transakcie a zvyklosti z priemyselného odvetvia, do ktorého majetok patrí. Takéto techniky zahàòajú:

(a) uplatnenie násobkov odrážajúcich aktuálne trhové transakcie na indikátory, riadiace ziskovosť majetku (napríklad výnos, trhové podiely a prevádzkový zisk), alebo na súhrn poplatkov za priemyselné a autorské práva, ktoré by mohli vzniknúť v dôsledku licenčného poskytnutia nehmotného majetku inej strane v rámci nezávislej transakcie (napríklad v prípade prístupu založenom na „oslobodení od poplatkov za priemyselné a autorské práva“);

alebo

(b) diskontovanie budúcich očakávaných peňažných tokov z majetku.

Následné výdaje na nadobudnutý výskumný a vývojový projekt vo fáze realizácie

42. ***Výdaje na výskum alebo vývoj, ktoré:***

(a) sa týkajú výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie a ktoré sa vykazujú ako nehmotný majetok;

a

(b) vznikli po akvizícii takéhoto projektu sa budú účtovať v súlade s odsekmi 54 – 62.

IAS 38

43. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odsekoch 54 – 62 znamená, že následné výdaje na výskumný alebo vývojový projekt vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie a ktorý sa vykazuje ako nehmotný majetok, sa:

(a) vykazujú ako náklad po jeho vzniku v prípade, ak ide o náklady na výskum;

(b) vykazujú ako náklad po jeho vzniku v prípade, ak ide o náklady na vývoj, ktoré nespĺňajú kritériá pre ich vykazovanie ako nehmotného majetku, uvedené v odseku 57;

a

(c) pripočítajú k účtovnej hodnote nadobudnutého výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, ak ide o náklady na vývoj, ktoré spĺňajú kritériá pre vykazovanie uvedené v odseku 57.

Nadobudnutie prostredníctvom štátnej dotácie

44. V niektorých prípadoch sa môže nehmotný majetok nadobudnúť bezodplatne alebo za symbolickú cenu prostredníctvom štátnej dotácie. K takejto situácii môže dôjsť, ak vláda prevedie alebo prenechá jednotke nehmotný majetok, akým je napríklad letiskové pristávacie právo, licencia na prevádzkovanie rozhlasových alebo televíznych staníc, dovozné licencie alebo kvóty alebo práva na prístup k iným obmedzeným zdrojom. V súlade s IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory* sa jednotka môže rozhodnúť pre prvotné vykázanie nehmotného majetku aj dotácie v reálnych hodnotách. Ak sa jednotka rozhodne, že nevykáže majetok prvotne v reálnej hodnote, vykazuje majetok prvotne v nominálnej hodnote (podľa iného riešenia povoleného podľa IAS 20) zvýšenej o všetky výdavky, ktoré sú priamo priraditeľné na prípravu majetku pre jeho zamýšľané používanie.

Výmeny majetku

45. Jeden alebo viacero nehmotných majetkov možno získať výmenou za nepeňažný majetok alebo majetky, alebo za kombináciu peňažného a nepeňažného majetku. Nasledujúca diskusia sa týka výmeny jedného nepeňažného majetku za iný, avšak platí aj pre všetky výmeny, uvedené v predchádzajúcej vete. Náklady takéhoto nehmotného majetku sa oceňujú reálnou hodnotou s výnimkou situácie, kedy (a) výmenná transakcia postráda komerčnú podstatu, alebo (b) reálnu hodnotu získaného a vymeneného majetku nemožno spoľahlivo oceniť. Získaný majetok sa oceňuje týmto spôsobom v prípade, ak jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie vymeneného majetku. Ak sa získaný majetok neoceňuje v reálnej hodnote, jeho náklady sa ocenia v účtovnej hodnote vymeneného majetku.

46. Jednotka stanoví, či výmenná transakcia má komerčnú podstatu a to posúdením rozsahu, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má komerčnú podstatu ak:

(a) sa konfigurácia (t. j. riziko, načasovanie a suma) peňažného toku zo získaného majetku odlišuje od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku;

alebo

(b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty jednotky časti činností jednotky, ovplyvnených transakciou;

a

(c) rozdiel v bodoch (a) alebo (b) je vzhľadom na reálnu hodnotu vymeneného majetku významný.

Za účelom stanovenia, či má výmenná transakcia komerčnú podstatu, bude špecifická hodnota jednotky časti činností jednotky, ovplyvnených transakciou, odrážať peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť natoľko jednoznačný, že jednotka nebude musieť vykonať detailné výpočty.

47. Odsek 21(b) uvádza, že podmienkou vykázania nehmotného majetku je možnosť spoľahlivého ocenenia jeho nákladov. Reálna hodnota nehmotného majetku, vzhľadom na ktorý neexistujú porovnateľné trhové transakcie sa dá spoľahlivo oceniť, ak (a) variabilita v rozsahu vhodných odhadov reálnej hodnoty nie je významnou pre tento majetok, alebo (b) ak pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci rozsahu môžu byť spoľahlivo ohodnotené a používané pri odhadovaní reálnej hodnoty. Ak je jednotka schopná spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu prijatého alebo vymeneného majetku, na ocenenie nákladov sa použije reálna hodnota vymeneného majetku s výnimkou prípadu, ak je reálna hodnota prijatého majetku jednoznaènejšia.

Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou

48. ***Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou by sa nemal vykazovať ako majetok.***

49. V niektorých prípadoch, je vynaložený výdavok pri tvorbe budúcich ekonomických úžitkov, avšak jeho výsledkom nie je vytvorenie nehmotného majetku, ktorý by spåòal kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu. Takýto výdavok sa èasto charakterizuje ako prispievajúci ku goodwillu vytvorenému vlastnou èinnosťou. Goodwill vytvorený vlastnou èinnosťou sa nevykazuje ako majetok, pretože nepredstavuje identifikovateľný zdroj (t. j. nedá sa oddeliť a ani nevyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv) ovládaný jednotkou, ktorý možno spoľahlivo oceniť v nákladoch.

50. Rozdiely medzi trhovou hodnotou jednotky a úètovnou hodnotou jej identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnote v akomkoľvek èasovom okamihu sú výsledkom celej škály faktorov, ktoré ovplyvòujú hodnotu jednotky. Takéto rozdiely však nepredstavujú náklady na nehmotný majetok, ovládaný jednotkou.

Nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou

51. Niekedy je zložité zhodnotiť, či sa nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou kvalifikuje na vykazovanie, a to v dôsledku problémov pri:

(a) identifikácii, či a kedy existuje identifikovateľný majetok, ktorý vytvorí očakávané budúce ekonomické úžitky;

a

(b) spoľahlivom stanovení nákladov na majetok. V niektorých prípadoch náklady na vytváranie nehmotného majetku vlastnou činnosťou nemožno odlíšiť od nákladov na údržbu alebo zlepšenie goodwillu jednotky, vytvoreného vlastnou činnosťou, alebo na prevádzkovanie bežných denných činností.

Preto, okrem súladu so všeobecnými požiadavkami na vykazovanie a prvotné oceňovanie nehmotného majetku, jednotka uplatní požiadavky a návod v odsekoch 52 – 67 na všetok nehmotný majetok vytváraný vlastnou činnosťou.

52. Za účelom zhodnotenia, či nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou spĺňa kritériá pre vykazovanie, jednotka člení vytváranie majetku na:

(a) fázu výskumu;

a

(b) fázu vývoja.

Hoci sú výrazy „výskum“ a „vývoj“ dané, výrazy „fáza výskumu“ a „fáza vývoja“ majú širší význam pre úèely tohto štandardu.

53. Ak jednotka nemôže odlíšiť fázu výskumu od fázy vývoja pri internom projekte na vytvorenie nehmotného majetku, považuje výdavky na tento projekt tak, ako keby sa vynaložili iba vo fáze výskumu.

IAS 38

Fáza výskumu

54. ***Žiadny nehmotný majetok vznikajúci z výskumu (alebo z fázy výskumu interného projektu) by sa nemal vykazovať. Výdavky na výskum (alebo na fázu výskumu interného projektu) by sa mali vykázať ako náklady v èase, kedy boli vynaložené.***

55. V rámci výskumnej fázy interného projektu jednotka nemôže preukázať, èi existuje nehmotný majetok, ktorý vytvorí pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Preto sa takýto výdavok vždy vykazuje ako náklad v èase, keï sa vynaložil.

56. Príkladmi výskumných činností sú:

(a) činnosti zamerané na získanie nových poznatkov;

(b) skúmanie, zhodnotenie a konečný výber aplikácií zo záverov výskumu alebo iných poznatkov;

(c) hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb;

a

(d) formulácia, návrh (dizajn), hodnotenie a konečný výber možných alternatív nových alebo zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb.

Fáza vývoja

57. ***Nehmotný majetok vznikajúci z vývoja (alebo z fázy vývoja interného projektu) by sa mal vykazovať výlučne vtedy, ak jednotka môže preukázať všetky nasledovné okolnosti:***

(a) technickú možnosť dokončenia nehmotného majetku tak, že bude k dispozícii na používanie alebo predaj.

(b) jeho zámer dokončiť nehmotný majetok a používať alebo predať ho.

(c) jeho schopnosť používať alebo predať nehmotný majetok.

(d) ako bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Okrem iného by jednotka mala preukázať existenciu trhu pre výstupy nehmotného majetku alebo pre nehmotný majetok ako taký, alebo, ak sa bude používať interne, užitočnosť nehmotného majetku.

(e) dostupnosť adekvátnych technických, finančných a ostatných zdrojov na dokončenie vývoja a na používanie alebo predaj nehmotného majetku.

(f) schopnosť jednotky spoľahlivo oceňovať výdavky súvisiace s nehmotným majetkom počas jeho vývoja.

58. Vo fáze vývoja projektu môže jednotka v niektorých prípadoch identifikovať nehmotný majetok a preukázať, že majetok bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Je tomu tak preto, že fáza vývoja projektu je pokroèilejšia ako fáza výskumu.

59. Príkladmi činností vývoja sú:

(a) návrh (dizajn), zhotovenie a testovanie prototypov a modelov v etapách pred ich výrobou alebo použitím;

(b) návrh (dizajn) nástrojov, šablón, foriem a matíc využívaním novej technológie;

(c) návrh (dizajn), zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá nie je v etape ekonomickej realizovateľnosti komerčnej výroby;

a

(d) návrh (dizajn), zhotovenie a prevádzka vybranej alternatívy pre nové alebo zlepšené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.

60. Pri preukazovaní spôsobu, akým bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, jednotka hodnotí budúce ekonomické úžitky, ktoré budú prijaté z majetku, na základe princípov IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku.* Ak majetok bude vytvárať budúce ekonomické úžitky jedine v kombinácii s ostatným majetkom, jednotka uplatní koncept jednotiek vytvárajúcich peòažné prostriedky tak, ako je stanovený v IAS 36.

61. Dostupnosť zdrojov na dokonèenie, používanie a získavanie úžitkov z nehmotného majetku sa môže preukázať napríklad v obchodnom pláne, zobrazujúcom potrebné technické, finanèné a ostatné zdroje, a schopnosťou jednotky zabezpeèiť tieto zdroje. V niektorých prípadoch jednotka preukazuje dostupnosť externých finanèných zdrojov získaním potvrdenia veriteľov o ich ochote financovať plán.

62. Nákladový systém jednotky môže často spoľahlivo oceniť náklady na vytváranie nehmotného majetku vlastnou činnosťou, akými sú mzdové a ostatné výdavky, vznikajúce pri zabezpečovaní autorských práv alebo licencií, alebo pri vývoji počítačového softvéru.

63. ***Vlastnou činnosťou vytvorené značky, tituly novín, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou by sa nemali vykazovať ako nehmotný majetok.***

64. Výdavky na vlastnou èinnosťou vytvorené znaèky, tituly novín, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou sa nedajú odlíšiť od nákladov na vývoj podnikania ako celku. Z tohto dôvodu sa dané položky nevykazujú ako nehmotný majetok.

Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou

65. Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou pre účely odseku 24 tvorí suma výdavkov, vynaložená odo dňa, kedy nehmotný majetok po prvý raz splnil kritériá na vykazovanie podľa odsekov 21, 22 a 57. Odsek 71 zakazuje opätovné zaradenie výdavkov predtým vykázaných ako náklady.

66. Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou èinnosťou zahàòajú všetky priamo priraditeľné náklady nevyhnutné na vytvorenie, výrobu a prípravu majetku na èinnosť v súlade so zámermi manažmentu. Príklady priamo priraditeľných nákladov sú:

(a) náklady na materiály a služby používané alebo spotrebované pri vytváraní nehmotného majetku;

(b) náklady na zamestnanecké požitky (v súlade s ustanoveniami IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) vznikajúce v súvislosti s tvorbou nehmotného majetku;

IAS 38

(c) poplatky za registráciu zákonného práva;

a

(d) amortizácia patentov a licencií používaných pri tvorbe nehmotného majetku.

IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžièky* ustanovuje kritériá pre vykazovanie úrokov ako súèasti nákladov na nehmotný majetok vytvorený vlastnou èinnosťou.

67. Nasledujúce položky nie sú zložkami nákladov na nehmotný majetok vytvorený vlastnou èinnosťou:

(a) predajné, administratívne a ostatné všeobecné režijné výdavky s výnimkou prípadov, kedy tieto výdavky možno priamo priradiť k príprave majetku na jeho používanie;

(b) konkrétne neefektívne výdavky a počiatočné prevádzkové straty vznikajúce predtým, ako majetok dosiahne plánovanú výnosnosť;

a

(c) výdavky na zaškolenie pracovníkov pre prevádzkovanie majetku.

Príklad ilustrujúci odsek 65

Jednotka vyvíja nový výrobný proces. Počas roka 20X5 vznikli výdavky 1 000 (*) CU, z čoho 900 CU vzniklo pred 1. decembrom 20x5 a 100 CU vzniklo medzi 1. decembrom 20X5 a 31. decembrom 20X5. Jednotka môže preukázať, že k 1. decembru 20X5 výrobný proces spåòa kritériá pre vykazovanie ako nehmotný majetok. Spätne získateľná suma know-how obsiahnutá v procese (vrátane odlivu peòažných tokov súvisiaceho s ukonèením procesu pred jeho použiteľnosťou) sa odhaduje vo výške 500 CU.

Na konci roka 20X5 sa výrobný proces vykazuje ako nehmotný majetok v nákladoch 100 CU (výdaje, ku ktorým došlo od dátumu splnenia kritérií pre vykazovanie, t. j. 1. decembra 20X5). Výdavky 900 CU, ktoré vznikli pred 1. decembrom 20X5 sa vykazujú ako náklady, pretože kritériá na vykázanie neboli splnené až do 1. decembra 20X5. Tieto výdavky netvoria súèasť nákladov výrobného procesu vykázaného v súvahe.

Počas roka 20X6 vznikli výdavky 2 000 CU. Na konci roka 20X6 sa spätne získateľná suma know-how, ktoré sa v procese využíva (vrátane budúcich peňažných výdavkov na dokončenie procesu predtým, ako je k dispozícii na používanie), odhaduje na 1 900 CU.

Na konci roka 20X6 sú náklady výrobného procesu 2 100 CU (výdavky 100 CU vykázané na konci roka 20X5 plus výdavky 2 000 CU vykázané v roku 20X6). Jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty vo výške 200 CU kvôli úprave účtovnej hodnoty procesu pred stratou zo zníženia hodnoty (2 100 CU) na jeho spätne získateľnú sumu (1 900 CU). Táto strata zo zníženia hodnoty sa v nasledujúcom období zruší, ak dôjde ku splneniu požiadaviek na zrušenie straty zo zníženia hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku.

VYKAZOVANIE NÁKLADOV

68. ***Výdavok na nehmotnú položku by sa mal vykazovať ako náklad v čase, v ktorom k jeho vynaloženiu došlo, s výnimkou toho, ak:***

(a) tvorí súčasť nákladov nehmotného majetku, ktorý spĺňa kritériá na vykazovanie (pozri odseky 18 – 67);

alebo

(b) k nadobudnutiu položky došlo v rámci podnikovej kombinácie a položku nemožno vykazovať ako nehmotný majetok. Ak ide o takýto prípad, uvedený náklad (zahrnutý do nákladov podnikovej kombinácie) bude tvoriť časť sumy priradenej goodwillu k dátumu nadobudnutia (pozri IFRS 3* Podnikové kombinácie*).

(*) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU)

69. V niektorých prípadoch sa výdavok vynaloží kvôli poskytovaniu budúcich ekonomických úžitkov v prospech jednotky, avšak nedôjde k nadobudnutiu alebo vytvoreniu žiadneho nehmotného alebo iného majetku, ktorý by sa dal vykázať. V takýchto prípadoch sa výdavok vykazuje ako náklad v èase, kedy došlo k jeho vynaloženiu. Napríklad náklad na výskum sa vykazuje v èase, kedy k jeho vzniku došlo s výnimkou prípadu, ak takýto náklad tvorí súèasť nákladov na podnikovú kombináciu (pozri odsek 54). Ïalšie príklady výdavkov, ktoré sa vykazujú ako náklad v èase, kedy došlo k ich vynaloženiu, zahàòajú:

(a) výdaje zriadenie (t. j. zriaďovacie náklady) s výnimkou situácie, ak sa takéto výdaje zahrnú do nákladov položky nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Zriaďovacie náklady môžu pozostávať z nákladov na založenie, akými sú napríklad právne a sekretárske náklady súvisiace so založením právnickej osoby, výdaje súvisiace s otvorením nových priestorov alebo zahájením novej obchodnej činnosti (t. j. náklady pred zahájením) alebo výdaje súvisiace so zahájením nových činností alebo uvedenia nových výrobkov alebo služieb na trh (t. j. predprevádzkové náklady).

(b) výdaje na školenia.

(c) výdaje na reklamné a propagačné činnosti.

(d) výdaje na premiestnenie alebo reorganizáciu časti alebo celej jednotky.

70. Odsek 68 nevylučuje vykazovanie preddavku ako majetku v čase, kedy k platbe za dodávku tovaru alebo služieb došlo pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb.

Minulé náklady nevykazované ako majetok

71. ***Výdaje na nehmotnú položku, ktoré sa prvotne vykázali ako náklady sa k neskoršiemu dátumu nebudú vykazovať ako súčasť nákladov na nehmotný majetok.***

OCENENIE PO VYKÁZANÍ

72. ***Za svoju úètovnú metódu si jednotka môže zvoliť buï nákladový model, uvedený v odseku 74 alebo model precenenia, uvedený v odseku 75. Ak sa nehmotný majetok úètuje pomocou modelu precenenia, všetok ostatný majetok v tejto triede sa taktiež musí úètovať pomocou tohto modelu s výnimkou prípadu, ak pre takýto majetok neexistuje aktívny trh.***

73. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a používania v èinnostiach jednotky. Položky v rámci triedy nehmotného majetku sa preceòujú súèasne v snahe vyhnúť sa výberovému preceneniu majetku a vykazovaniu súm v úètovnej závierke, predstavujúcich zmes nákladov a hodnôt k rozlièným dátumom.

Nákladový model

74. ***Po prvotnom vykázaní by sa nehmotný majetok mal zaúčtovať v nákladoch znížených o akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty.***

Model precenenia

75. ***Po prvotnom vykázaní by sa nehmotný majetok mal zaúètovať v precenenej sume, ktorou je jeho reálna hodnota ku dòu precenenia znížená o všetky následné akumulované odpisy a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty. Pre úèely precenenia podľa tohto štandardu by sa reálna hodnota mala stanoviť porovnaním s aktívnym trhom. Precenenia sa môžu vykonávať s takou pravidelnosťou, aby sa k dátumu zostavenia súvahy úètovná hodnota majetku podstatne neodlišovala od jej reálnej hodnoty.***

IAS 38

76. Model precenenia neumožňuje:

(a) precenenie nehmotného majetku, ktorý nebol predtým vykázaný ako majetok;

alebo

(b) prvotné vykazovanie nehmotného majetku v sumách iných ako sú ich náklady.

77. Model precenenia sa používa následne po prvotnom vykázaní majetku v nákladoch. Ak sa však iba èasť nákladov nehmotného majetku vykazuje ako majetok, pretože majetok nesplnil kritériá pre vykazovanie, pokiaľ nie je èiastoène v procese (pozri odsek 65), model precenenia sa môže uplatniť na celý daný majetok. Model precenenia možno taktiež uplatniť na nehmotný majetok, prijatý prostredníctvom štátnej dotácie a vykázaný v nominálnej hodnote (pozri odsek 44).

78. Aj keï k tomu môže dôjsť, predsa len je neobvyklé, aby aktívny trh s èrtami, opísanými v odseku 8, existoval pre nehmotný majetok. Napríklad v urèitých právnych systémoch môže aktívny trh existovať pre voľne prenosné licencie taxi služby, rybárske licencie alebo výrobné kvóty. Aktívny trh však nemôže existovať pre znaèky, tituly novín, hudobné a filmové vydavateľské práva, patenty alebo obchodné znaèky, pretože každý takýto majetok je unikátny. Taktiež, hoci nehmotný majetok je kúpený alebo predaný, zmluvy sú uzatvárané medzi jednotlivými kupujúcimi a predávajúcimi, a transakcie sú relatívne zriedkavé. Z týchto dôvodov, cena platená za jeden majetok nemusí poskytovať dostatok dôkazu o reálnej hodnote iného. Napokon, ceny èasto nie sú verejne dostupné.

79. Pravidelnosť preceòovania závisí od nestálosti reálnych hodnôt nehmotného majetku, ktorý je preceòovaný. Ak reálna hodnota preceòovaného majetku je podstatne odlišná od jeho úètovnej hodnoty, je nevyhnutné ïalšie precenenie. Niektorý nehmotný majetok môže byť vystavený významným a prechodným pohybom reálnej hodnoty, je preto nutné ho každoroène preceniť. Takéto pravidelné preceòovanie nie je nevyhnutné pre nehmotný majetok s len nepodstatnými pohybmi v reálnej hodnote.

80. Ak je nehmotný majetok precenený, všetky akumulované odpisy k dátumu precenenia sú buď:

(a) prehodnotené pomerovo so zmenou v hrubej účtovnej hodnote majetku tak, že účtovná hodnota majetku po precenení sa rovná jeho precenenej hodnote;

alebo

(b) eliminované voči hrubej účtovnej hodnote majetku a čistej sume prehodnotenej na precenenú sumu majetku.

81. ***Ak sa nehmotný majetok v triede preceneného nehmotného majetku nedá preceniť, pretože neexistuje aktívny trh pre tento majetok, majetok by sa mal zaúčtovať v nákladoch znížených o akumulované odpisy a straty zo zníženia hodnoty.***

82. ***Ak sa reálna hodnota preceneného nehmotného majetku nedá viac stanoviť porovnaním s aktívnym trhom, úètovnou hodnotou majetku by mala byť jeho precenená suma k dátumu posledného preceòovania prostredníctvom porovnania s aktívnym trhom, znížená o všetky nasledujúce akumulované odpisy a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty.***

83. Skutoènosť, že aktívny trh pre precenený nehmotný majetok už neexistuje, môže naznaèovať, že hodnota majetku by sa mohla znížiť a že je potrebné ho otestovať podľa IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

84. Ak možno urèiť reálnu hodnotu majetku porovnaním s aktívnym trhom k dátumu nasledujúceho ocenenia, model precenenia sa uplatòuje od takéhoto dátumu.

85. ***Ak sa úètovná hodnota nehmotného majetku v dôsledku precenenia zvýši, zvýšenie by sa malo úètovať priamo v prospech vlastného imania pod oznaèením prebytok z precenenia. Zvýšenie sa však bude vykazovať v zisku alebo strate len do tej miery, v ktorej ruší zníženie z precenenia toho istého majetku, predtým vykázaného v zisku alebo strate.***

86. ***Ak sa úètovná hodnota majetku v dôsledku precenenia zníži, zníženie by sa malo vykázať v zisku alebo strate. Zníženie sa však bude úètovať priamo na ťarchu vlastného imania pod názvom prebytok z precenenia do rozsahu akéhokoľvek kreditného zostatku v rámci prebytku z precenenia týkajúceho sa takéhoto majetku.***

87. Kumulatívny prebytok z precenenia, zahrnutý do vlastného imania, môže byť prevedený priamo do nerozdeleného zisku v období, kedy je prebytok realizovaný. Celkový prebytok sa môže realizovať pri vyradení alebo likvidácii majetku. Niektoré prebytky sa však môžu realizovať až pri používaní majetku jednotkou; v takom prípade sumou realizovaného prebytku je rozdiel medzi amortizáciou, založenou na precenenej úètovnej hodnote majetku, a amortizáciou, ktorá by bola vykázaná na základe historického nákladu majetku. Prevod prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutoèòuje prostredníctvom výkazu ziskov a strát.

DOBA POUŽITEĽNOSTI

88. ***Jednotka zhodnotí, èi je doba použiteľnosti nehmotného majetku urèitá alebo neurèitá a v prípade, že ide o urèitú dobu použiteľnosti, stanoví dåžku alebo poèet výrobných alebo podobných jednotiek tvoriacich takúto dobu použiteľnosti. Jednotka bude považovať nehmotný majetok za majetok s neurèitou dobou použiteľnosti v prípade (na základe analýz všetkých relevantných faktorov), ak neexistuje predpovedateľný èasový limit, poèas ktorého sa oèakáva, že majetok bude vytvárať peòažné príjmy pre jednotku.***

89. Úètovanie nehmotného majetku vychádza z doby jeho použiteľnosti. Nehmotný majetok s urèitou dobou použiteľnosti sa odpisuje (pozri odseky 97 – 106) a nehmotný majetok s neurèitou dobou použiteľnosti sa neodpisuje (pozri odseky 107 – 110). Ilustratívne príklady tvoriace súèasť tohto štandardu znázoròujú stanovenie doby použiteľnosti pre rôzny hmotný majetok a následné úètovanie takéhoto majetku vychádzajúce zo stanovenia doby jeho použiteľnosti.

90. Pri určovaní doby použiteľnosti nehmotného majetku by sa mali brať na zreteľ mnohé faktory, vrátane:

(a) očakávaného používania majetku jednotkou a či by majetok mohol byť efektívne riadený inou manažérskou skupinou;

(b) typického výrobného životného cyklu majetku a verejných informácií o odhadoch doby použiteľnosti podobných typov majetku, ktoré sa používajú podobným spôsobom;

(c) technických, technologických, komerčných a iných typov zastarávania;

(d) stability priemyslu, v ktorom majetok funguje, a zmien v trhovom dopyte po výrobkoch alebo službách, ktoré sú výstupom z majetku;

(e) očakávaných krokov konkurentov alebo možných konkurentov;

(f) úrovne výdavkov na údržbu, nevyhnutných pre dosiahnutie očakávaných budúcich ekonomických úžitkov z majetku, a schopnosti a snahy jednotky dosiahnuť túto úroveň;

(g) doby disponovania s majetkom, a zákonných alebo podobných obmedzení na používanie majetku, ako sú dátumy splatnosti súvisiacich lízingov;

a

(h) či doba použiteľnosti majetku závisí od doby použiteľnosti ostatného majetku jednotky.

IAS 38

91. Pojem „neurèitý“ neznamená „nekoneèný“. Doba použiteľnosti nehmotného majetku odráža len tú úroveò budúcich nákladov na údržbu, potrebnú na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku zhodnotenej v dobe odhadu doby použiteľnosti majetku a schopnosť a zámer jednotky dosiahnuť takúto úroveò. Záver o tom, že doba použiteľnosti nehmotného majetku je neurèitá by nemal závisieť od prebytku plánovaných budúcich výdajov, ktoré sú vyššie, než výdaje potrebné na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku.

92. Vzhľadom na históriu rýchlych zmien v technológii je počítačový softvér a iný nehmotný majetok náchylný na technologické zastaranie. Z tohto dôvodu je pravdepodobné, že doba ich použiteľnosti bude krátka.

93. Doba použiteľnosti nehmotného majetku môže byť veľmi dlhá, alebo dokonca neurèitá. Neistota ospravedlòuje odhadovanie doby použiteľnosti nehmotného majetku na základe opatrnosti, avšak neospravedlòuje výber doby použiteľnosti, ktorá je nereálne krátka.

94. ***Doba použiteľnosti nehmotného majetku vyplývajúceho zo zmluvných alebo iných zákonných práv by nemala presiahnuť dobu zmluvných alebo iných zákonných práv, môže však byť kratšia a to v závislosti od obdobia, poèas ktorého jednotka oèakáva používanie majetku. Ak zmluvné alebo iné zákonné práva trvajú iba poèas obmedzenej doby, ktorú možno opätovne obnoviť, doba použiteľnosti nehmotného majetku bude zahàòať dobu opätovného obnovenia práv len v tom prípade, ak existuje dôkaz o podpore opätovného obnovenia jednotkou bez toho, aby jednotke vznikli významné náklady.***

95. Môžu existovať ekonomické i právne faktory, ovplyvòujúce dobu použiteľnosti nehmotného majetku. Ekonomické faktory stanovujú obdobie, poèas ktorého bude jednotka prijímať budúce ekonomické úžitky. Právne faktory môžu obmedziť obdobie, poèas ktorého jednotka ovláda prístup k takýmto úžitkom. Doba použiteľnosti je kratšie z období stanovených týmito faktormi.

96. Existencia nasledujúcich faktorov (okrem iných) naznačuje možnosť, že by jednotka bola schopná obnoviť zmluvné alebo iné zákonné práva bez toho, aby došlo ku vzniku významných nákladov:

(a) existuje dôkaz (pravdepodobne vychádzajúci z minulých skúseností), že zákonné práva sa obnovia. Ak obnovenie práv závisí od súhlasu tretej strany, súčasťou je dôkaz, že tretia strana súhlas udelí;

(b) existuje dôkaz, že sa splnia všetky podmienky potrebné na obnovenie;

a

(c) náklady jednotky na obnovenie nie sú v porovnaní s prílevom budúcich očakávaných ekonomických úžitkov do jednotky od dátumu obnovenia významné.

Ak sú náklady na obnovenie v porovnaní s prílevom budúcich očakávaných ekonomických úžitkov do jednotky významné, náklady na „obnovu“ v zásade predstavujú náklady na nadobudnutie nového nehmotného majetku k dátumu obnovenia.

NEHMOTNÝ MAJETOK S URČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

Doba a metóda amortizácie

97. ***Odpisovateľná suma nehmotného majetku s urèitou dobou použiteľnosti sa alokuje systematicky poèas celej doby použiteľnosti. Amortizácia sa zaène ihneï, ako bude majetok k dispozícii na používanie, t. j. akonáhle sa bude nachádzať na mieste a v stave použiteľnosti v súlade so zámermi manažmentu. Amortizácia sa ukonèí ku skoršiemu dòu spomedzi dátumu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny pre likvidáciu, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5* Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukonèené èinnosti *a dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukonèí. Používaná metóda amortizácie by mala odzrkadľovať oèakávaný spôsob spotreby budúcich ekonomických úžitkov jednotkou. Ak sa tento spôsob nedá spoľahlivo urèiť, mala by sa používať rovnomerná metóda. Odpisové zaťaženie za každé obdobie by sa malo vykázať ako náklad s výnimkou prípadov, kedy iný štandard povoľuje alebo vyžaduje jeho zahrnutie do úètovnej hodnoty iného majetku.***

98. Množstvo metód amortizácie možno použiť na alokáciu odpisovateľnej sumy majetku systematicky poèas jeho doby použiteľnosti. Tieto metódy zahàòajú metódu rovnomerného odpisovania, metódu zrýchleného odpisovania a metódu odpisovania na základe poètu vyrobených jednotiek. Použitá metóda sa volí na základe oèakávaného spôsobu spotreby oèakávaných budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku a poèas jednotlivých období sa uplatòuje konzistentne s výnimkou prípadu, kedy dôjde k zmene oèakávaného spôsobu spotreby uvedených oèakávaných budúcich ekonomických úžitkov. Presvedèivý dôkaz podporujúci metódu amortizácie nehmotného majetku s urèitou dobou použiteľnosti, ktorá by viedla k nižšej sume akumulovaných odpisov ako podľa rovnomernej metódy bude existovať len výnimoène (ak vôbec).

99. Amortizácia sa obvykle vykazuje v zisku alebo strate. Pri tvorbe iného majetku však niekedy dochádza k absorbovaniu budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku. V tomto prípade zahàòa náklad na odpisy èasť nákladu iného majetku a je zahrnutý do jeho úètovnej hodnoty. Napríklad amortizácia nehmotného majetku používaného vo výrobnom procese, je zahrnutá do úètovnej hodnoty zásob (pozri IAS 2 *Zásoby*).

Zostatková hodnota

100. ***Zostatková hodnota nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti by sa mala považovať za nulovú s výnimkou prípadov, keď:***

(a) existuje záväzok ďalšieho účastníka k nákupu majetku na konci jeho doby použiteľnosti;

alebo

(b) existuje aktívny trh pre majetok a:

(i) zostatková hodnota sa môže stanoviť porovnaním s takýmto trhom;

a

(ii) je pravdepodobné, že takýto trh bude existovať na konci doby použiteľnosti daného majetku.

101. Odpisovateľná suma majetku s urèitou dobou použiteľnosti sa stanovuje po odpoèítaní jeho zostatkovej hodnoty. Iná, než nulová zostatková hodnota znamená, že jednotka oèakáva vyradenie nehmotného majetku pred ukonèením jeho ekonomickej životnosti.

102. Odhad zostatkovej hodnoty majetku vychádza zo sumy spätne získateľnej z vyradenia pri použití cien, platných k dátumu odhadu pre predaj podobného majetku, ktorý dosiahol koniec doby svojej použiteľnosti a ktorý sa používal v podobných podmienkach, v ktorých sa majetok bude používať. Zostatková hodnota sa preveruje najmenej ku koncu každého finanèného roka. Zmena zostatkovej hodnoty majetku sa úètuje ako zmena úètovného odhadu v súlade s IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

103. Zostatková hodnota nehmotného majetku sa môže zvýšiť až na hodnotu, ktorá presahuje alebo sa rovná úètovnej hodnote majetku. V takomto prípade je amortizaèný náklad majetku nulový s výnimkou situácie, kedy sa zostatková hodnota majetku následne zníži na hodnotu nižšiu, než je úètovná hodnota majetku.

Preskúmanie obdobia amortizácie a metódy amortizácie

104. ***Obdobie a metóda amortizácie nehmotného majetku s urèitou dobou životnosti sa preverujú najmenej ku koncu každého finanèného roka. Ak sa oèakávaná doba použiteľnosti majetku významne odlišuje od predchádzajúcich odhadov, obdobie amortizácie by sa malo príslušne zmeniť. Ak sa vyskytla významná zmena oèakávaného spôsobu spotreby ekonomických úžitkov z majetku, metóda amortizácie by sa mala vzhľadom na zmenu spôsobu spotreby zmeniť. Takéto zmeny sa budú úètovať ako zmeny úètovných odhadov v súlade s IAS 8.***

IAS 38

105. Poèas životnosti nehmotného majetku sa môže zistiť, že odhad jeho doby použiteľnosti nie je vhodný. Vykazovanie straty zo zníženia hodnoty môže napríklad naznaèovať, že je potrebné zmeniť obdobie amortizácie.

106. S odstupom èasu sa môže zmeniť aj spôsob budúcich ekonomických úžitkov, u ktorých sa oèakáva, že budú plynúť do jednotky z nehmotného majetku. Napríklad sa môže zistiť, že zrýchlená metóda odpisovania je vhodnejšia ako rovnomerná metóda. Iný príklad – ak sa používanie práv reprezentujúcich licenciu oneskorí kvôli nevyriešenému problému v ostatných èastiach podnikateľského plánu. V takom prípade by sa ekonomické úžitky plynúce z majetku mohli prijať až v neskorších obdobiach.

NEHMOTNÝ MAJETOK S NEURČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

107. ***Nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neodpisuje.***

108. V súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* sa od jednotky vyžaduje vykonať test na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti prostredníctvom porovnania spätne získateľnej sumy majetku s jeho účtovnou hodnotou

(a) ročne,

a

(b) vždy, ak existuje náznak zníženia hodnoty nehmotného majetku.

Revízia hodnotenia doby použiteľnosti

109. ***Doba použiteľnosti nehmotného majetku nepodliehajúcemu odpisovaniu sa musí preverovať v každom období za úèelom stanovenia, èi udalosti a okolnosti aj naïalej podporujú hodnotenie doby použiteľnosti daného majetku. Ak nie, zmena hodnotenia doby použiteľnosti z neurèitej na urèitú sa musí zaúètovať ako zmena úètovného odhadu v súlade s IAS 8* Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.**

110. V súlade s IAS 36 predstavuje prehodnotenie doby použiteľnosti nehmotného majetku na dobu urèitú náznak, že mohlo dôjsť ku zníženiu hodnoty majetku. Na základe vyššie uvedeného jednotka musí vykonať test na zníženie hodnoty majetku porovnaním jeho spätne získateľnej sumy, stanovenej v súlade s IAS 36 s jej úètovnou hodnotou a vykázať prebytok úètovnej hodnoty nad spätne získateľnú sumu ako stratu zo zníženia hodnoty.

NÁHRADA ÚČTOVNEJ HODNOTY – STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

111. Za úèelom stanovenia, èi došlo ku zníženiu hodnoty nehmotného majetku, jednotka uplatní IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Daný štandard vysvetľuje, ako jednotka reviduje úètovné hodnoty vlastného majetku, ako stanovuje spätne získateľné sumy majetku a kedy vykazuje alebo ruší stratu zo zníženia hodnoty.

VYRADENIE A LIKVIDÁCIA

112. ***Vykazovanie nehmotného majetku sa ukonèí:***

(a) pri vyradení;

alebo

(b) ak sa v dôsledku používania alebo vyradenia takéhoto majetku neočakávajú žiadne ďalšie budúce ekonomické úžitky.

113. ***Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania nehmotného majetku sa stanoví ako rozdiel medzi výslednými výnosmi z vyradenia (ak existujú) a účtovnou hodnotou majetku. Vykazovať sa bude v zisku alebo strate ihneď po ukončení vykazovania majetku (pokiaľ IAS 17 Lízingy nevyžaduje inak v rámci predaja a spätného lízingu). Zisky sa nebudú klasifikovať ako výnosy.***

114. Vyradenie nehmotného majetku sa môže uskutoèniť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, vstupom do finanèného lízingu alebo darovaním). Pri urèovaní dátumu vyradenia takéhoto majetku jednotka v rámci vykazovania výnosu z predaja tovaru uplatòuje kritériá uvedené v IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti*. IAS 17 sa vzťahuje na vyradenie formou predaja a spätného lízingu.

115. Ak v súlade s zásadou vykazovania uvedenou v odseku 21 jednotka v úètovnej hodnote majetku vykazuje náklady na výmenu èasti alebo celého nehnuteľného majetku, musí ukonèiť vykazovanie úètovnej sumy vymenenej èasti. Ak jednotka nemôže stanoviť úètovnú hodnotu vymenenej èasti, náklady na výmenu môže použiť ako oznaèenie, aké boli náklady na výmenu èasti v èase nadobudnutia alebo vlastného vytvorenia nehmotného majetku.

116. Pohľadávka na protihodnotu pri vyradení nehmotného majetku sa vykazuje prvotne v reálnej hodnote. Ak sa platba za nehmotný majetok odloží, prijatá úhrada sa vykazuje prvotne v ekvivalente ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi nominálnou hodnotou úhrady a ekvivalentom ceny platenej v hotovosti sa vykazuje ako úrokový výnos v súlade s IAS 18 a odráža efektívny výnos z pohľadávky.

117. Amortizácia nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa neukončí v prípade, ak sa nehmotný majetok už nepoužíva s výnimkou situácie, ak sa majetok úplne odpísal alebo sa klasifikuje ako v držbe na predaj (alebo sa zahrnul do skupiny pre vyradenie klasifikovanej ako v držbe na predaj) v súlade s IFRS 5.

ZVEREJŇOVANIE

Všeobecné informácie

118. ***Jednotka vzhľadom na každú triedu nehmotného majetku a súčasne rozlišujúc medzi nehmotným majetkom vytvoreným vlastnou činnosťou a ostatným nehmotným majetkom zverejní:***

(a) či sú doby použiteľnosti určité alebo neurčité a v prípade, že ide o určité doby použiteľnosti, zverejní tieto doby alebo použité odpisové sadzby;

(b) metódy amortizácie použité na nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti;

(c) hrubé účtovné hodnoty a všetky akumulované odpisy (agregované s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci daného obdobia;

(d) riadkové položky vo výkaze ziskov a strát obsahujúce amortizáciu nehmotného majetku;

(e) porovnanie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, zobrazujúc:

(i) prírastky, pričom označí osobitne tie, ktoré sú z interného vývoja, nadobudnuté samostatne a tie, ktoré sú z podnikovej kombinácie;

(ii) majetok klasifikovaný ako v držbe na predaj alebo zahrnutý do skupiny pre vyradenie klasifikovanej ako v držbe na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

(iii) zvýšenia alebo zníženia počas daného obdobia, vznikajúce z precenení podľa odsekov 75, 85 a 86 a zo strát zo zníženia hodnoty vykázaných alebo zrušených priamo vo vlastnom imaní podľa IAS 36 Zníženie hodnoty majetku (ak existujú);

IAS 38

(iv) straty zo zníženia hodnoty vykázané v zisku alebo strate počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);

(v) zrušenia strát zo zníženia hodnoty vykázané v zisku alebo strate počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);

(vi) akúkoľvek amortizáciu vykázaná počas daného obdobia;

(vii) výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prevode účtovnej závierky do meny prezentácie a pri prevode zahraničných operácií do meny prezentácie jednotky;

a

(viii) ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas daného obdobia.

119. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a používania v èinnostiach jednotky. Príklady samostatných tried môžu obsahovať:

(a) názvy značiek;

(b) tituly novín a názvy vydavateľstiev;

(c) počítačový softvér;

(d) licencie a franšízy;

(e) autorské práva, patenty a iné priemyselné majetkové práva, služby a prevádzkové práva;

(f) receptúry, formy, modely, návrhy a prototypy;

a

(g) nehmotný majetok vo vývoji.

Vyššie uvedené triedy sa rozdelia (zoskupia) do menších (väčších) skupín v prípade, ak takýto postup bude viesť k relevantnejším informáciám pre používateľov účtovnej závierky.

120. Jednotka zverejòuje informácie o znížení hodnoty nehmotného majetku podľa IAS 36 okrem informácií požadovaných v odseku 118(e)(iii)-(v).

121. IAS 8 vyžaduje zverejniť charakter a sumu zmeny v účtovných odhadoch, ktorá má buď významný vplyv v bežnom období, alebo sa očakáva, že bude mať významný vplyv v nasledujúcich obdobiach. Takéto zverejňovanie môže vzniknúť zo zmien:

(a) zhodnotenia doby použiteľnosti nehmotného majetku;

(b) metódy amortizácie;

alebo

(c) zostatkových hodnôt.

122. ***Jednotka taktiež zverejní:***

(a) vzhľadom na nehmotný majetok ohodnotený ako majetok s neurčitou dobou použiteľnosti – účtovnú hodnotu takéhoto majetku a dôvody, pre ktoré sa stanovila neurčitá doba životnosti majetku. Pri uvedení týchto dôvodov by mala jednotka opísať faktor(y), ktorý hral významnú úlohu pri stanovení neurčitej doby použiteľnosti majetku.

(b) charakteristiku, účtovnú hodnotu a zvyšné obdobie odpisovania akéhokoľvek individuálneho nehmotného majetku s veľkým významom pre účtovnú závierku jednotky.

(c) pre nehmotný majetok nadobudnutý prostredníctvom štátnej dotácie a prvotne vykázaný v reálnej hodnote (pozri odsek 44):

(i) prvotne vykázanú reálnu hodnotu takéhoto majetku;

(ii) jeho účtovnú hodnotu;

a

(iii) či sa takýto majetok po vykázaní ocenil pomocou nákladového modelu alebo modelu precenenia.

(d) existenciu a účtovné hodnoty nehmotného majetku, ktorého právny nárok je obmedzený, a účtovné hodnoty nehmotného majetku, daného ako záruka za záväzky.

(e) sumu zmluvných záväzkov za získanie nehmotného majetku.

123. Ak jednotka uvádza faktor, ktorý hral významnú úlohu pri určení neurčitej doby použiteľnosti nehmotného majetku, na zreteľ musí brať zoznam faktorov, uvedených v odseku 90.

Nehmotný majetok ocenený po vykázaní pomocou modelu precenenia

124. ***Ak sa nehmotný majetok účtuje v precenených hodnotách, jednotka musí zverejniť nasledujúce informácie:***

(a) podľa tried nehmotného majetku:

(i) dátum účinnosti precenenia;

(ii) účtovnú hodnotu preceneného nehmotného majetku;

a

(iii) účtovnú hodnotu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by sa precenená trieda nehmotného majetku po vykázaní ocenila pomocou nákladového modelu, uvedeného v odseku 74;

(b) veľkosť prebytku z precenenia, ktorý súvisí s nehmotným majetkom na začiatku a na konci daného obdobia, naznačujúceho zmeny počas daného obdobia a všetky obmedzenia rozdeľovania zostatku akcionárom;

a

(c) metódy a významné predpoklady uplatnené pri stanovení reálnej hodnoty majetku.

125. Nevyhnutným sa môže stať zoskupenie skupín preceneného majetku do väèších skupín pre úèely zverejòovania. Triedy sa však nezoskupujú, ak by takýto postup viedol ku kombinácii triedy nehmotného majetku, ktorá obsahuje sumy ocenené podľa nákladového modelu a modelu precenenia.

IAS 38

Výdavky na výskum a vývoj

126. ***Jednotka by mal zverejniť súhrnnú sumu výdavkov na výskum a vývoj, vykázaných počas obdobia ako náklad.***

127. Výdavky na výskum a vývoj obsahujú všetky výdavky, ktoré možno priamo priradiť výskumným a vývojovým èinnostiam (pozri odseky 66 a 67 obsahujúce usmernenia ohľadom výdajov, ktoré sa za úèelom požiadaviek na zverejnenie v odseku 126 zapoèítavajú).

Ostatné informácie

128. Jednotke sa odporúča, avšak nevyžaduje sa, aby zverejňovala nasledujúce informácie:

(a) opis každého úplne odpísaného nehmotného majetku, ktorý sa ešte vždy používa;

a

(b) stručný popis významného nehmotného majetku ovládaného jednotkou, avšak nevykázaného ako majetok, pretože nesplnil kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu, alebo bol nadobudnutý alebo vytvorený predtým, než IAS 38 *Nehmotný majetok* nadobudol účinnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

129. ***Ak si jednotka v súlade s odsekom 85 IFRS 3* Podnikové kombinácie *zvolí uplatòovanie IFRS 3 od ktoréhokoľvek dátumu pred dátumami úèinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84 IFRS 3, od takéhoto dátumu musí taktiež uplatòovať tento štandard. Jednotka teda nesmie upravovať úètovnú hodnotu nehmotného majetku vykázaného k uvedenému dátumu. Jednotka však k takémuto dátumu uplatní tento štandard za úèelom prehodnotenia doby použiteľnosti vykazovaného nehmotného majetku. Ak v dôsledku prehodnotenia jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, takúto zmenu bude úètovať ako zmenu úètovného odhadu v súlade s IAS 8* Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.**

130. ***V opačnom prípade musí jednotka uplatňovať tento štandard:***

(a) pri účtovaní nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci obchodných kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004;

a

(b) pri účtovaní všetkého ostatného nehmotného majetku postupne od začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho 31. marcom 2004. Jednotka teda nesmie upravovať účtovnú hodnotu nehmotného majetku vykázaného k tomuto dátumu. Jednotka však k takémuto dátumu uplatní tento štandard za účelom prehodnotenia doby použiteľnosti takéhoto nehmotného majetku. Ak v dôsledku prehodnotenia jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, takúto zmenu bude účtovať ako zmenu účtovného odhadu v súlade s IAS 8.

Výmeny podobného majetku

131. Požiadavky odsekov 129 a 130(b) na uplatòovanie tohto štandardu od urèitého dátumu znamenajú, že ak pred dátumom úèinnosti tohto štandardu došlo k oceneniu výmeny majetku na základe úètovnej hodnoty vymeneného majetku, jednotka nebude vykonávať prepoèet úètovnej hodnoty získaného majetku za úèelom stanovenia jeho reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia.

Včasné uplatňovanie

132. ***Jednotkám, ktorých sa týka odsek 130, sa odporúča uplatňovať tento štandard pred dátumami účinnosti, uvedenými v odseku 130. Ak však jednotka uplatňuje tento štandard pred spomenutými dátumami účinnosti, taktiež musí uplatňovať IFRS 3 a IAS 36* Zníženie hodnoty majetku *(revidovaný v roku 2004).***

ZRUŠENIE PLATNOSTI IAS 38 (VYDANÝ V ROKU 1998)

133. Tento štandard nahrádza IAS 38 *Nehmotný majetok* (vydaný v roku 1998).